

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATOLICA DEL ECUADOR

FACULTAD DE JURISPRUDENCIA

TRABAJO DE GRADO

**ANÁLISIS SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LA DEVOLUCIÓN DEL ANTICIPO
DE IMPUESTO A LA RENTA A LA LUZ DE LAS REFORMAS A LA LEY DE EQUIDAD
TRIBUTARIA**

FRANCISCA ISABEL RUIZ MIÑO

ENERO, 2012

QUITO – ECUADOR

INTRODUCCIÓN

Dentro del Plan Operativo Anual del Servicio de Rentas Internas, presentado para el año 2011, la autoridad administrativa, se plantea como objetivos entre otros, el *“Ampliar la base de contribuyentes, con énfasis en la recaudación de tributos no regresivos fundamentados en el principio de justicia distributiva.”* También manifiesta como objetivo el *“Fortalecer la cultura tributaria del país, a través de la difusión del uso de los recursos recaudados en inversión pública.”* Y *“Aplicar y fortalecer mecanismos de control y penalización severa al contrabando y la evasión tributaria, particularmente de las personas naturales y jurídicas generadoras de grandes ingresos y utilidades.”*¹

Todos estos objetivos permiten visualizar tres grandes problemas dentro del sistema tributario en el Ecuador, en primer lugar la necesidad de aumentar la recaudación de impuestos en el país, esto, principalmente y sin pruebas físicas más que las evidentes a diario, en consecuencia del tan elevado gasto público del Gobierno actual y necesidad de incrementar los ingresos del Estado por otros medios que no sean la venta de petróleo. Segundo, el problema de la falta de cultura tributaria en el país, por la cual la población no siente como inherente su obligación de contribuir al fisco, sino al contrario la siente como una obligación impuesta por los Gobiernos sin que reciban a cambio ningún beneficio o retribución por sus impuestos, y finalmente, la evasión tributaria, problema no únicamente de nuestro país sino del mundo y que se deriva de muchas malas políticas fiscales que imposibilitan al ciudadano el contribuir al fisco sin verse perjudicado gravemente en su patrimonio, o en otros casos producto de la falta de cultura tributaria, que ya mencioné.

En vista de la existencia de estos problemas y los objetivos de la Autoridad Tributaria y en sí del Gobierno actual, nos hemos visto inundados de medidas tributarias, muchas veces nada lógicas con la realidad nacional. Y es este pequeño razonamiento el que me lleva a analizar en el presente trabajo una de las instituciones tributarias del país, que si bien no es nueva, si lo son las reformas que sobre ella se han suscitado.

En el Suplemento del Registro Oficial No. 094, publicado el día miércoles 23 de Diciembre de 2009, la Asamblea Nacional publica la Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria, cuyo artículo 13 número 1, 2, 3 y 4 incluyen dentro del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, reformas con respecto al cálculo y devolución, entre otras, del anticipo

¹ Plan Operativo Anual 2011 publicado por el Servicio de Rentas Internas en su portal web.

de Impuesto a la Renta de personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y sociedades, denotando ciertas *curiosidades* sobre dicha reforma, que afectan directamente a este grupo de contribuyentes.

La investigación a realizarse, se centra en la línea que existe entre potestad de imperio del Estado que rige el régimen impositivo, y los límites que pudiera tener en los principios y derechos reconocidos por la Constitución y por Tratados Internacionales, dentro de un ambiente en el que muchas veces con el fin de conseguir un propósito como la mayor recaudación de tributos, se puede rebasar los límites y establecer disposiciones que atentan contra los derechos de los contribuyentes.

Es preciso que como ciudadanos hagamos valer nuestros derechos, criticando las leyes que menoscaban el ejercicio de éstos, por lo tanto, el presente trabajo, tiene como finalidad el determinar si las nuevas consideraciones con respecto al anticipo de Impuesto a la Renta, son discriminatorias, y que desde su aplicación han afectado de tal manera al patrimonio de los contribuyentes, que los fines recaudatorios y de lucha contra la evasión fiscal, no constituyen razones suficientes para llevar a cabo una reforma con las características que voy a analizar, a la luz de los criterios de racionalidad y proporcionalidad, creando así un trato distinto e ilegítimo.

La reforma en cuestión, que por un lado establece un cálculo distinto para las personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y sociedades, por otro otorga a las personas naturales, sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad y empresas que tengan suscritos contratos petroleros con el Estado, el derecho a solicitar la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso, mientras que al primer grupo de contribuyentes, no se les reconoce igual derecho, estableciéndose por el contrario varias restricciones. De manera que trataré, de analizar cuáles fueron los motivos de tales distinciones, en razón de la motivación de la reforma, así como de la realidad económica del país y sus contribuyentes.

Este trabajo nos permitirá analizar el régimen tributario ecuatoriano a fin de determinar si es que como parte de nuestra legislación, se están contemplando tributos confiscatorios que restringen el derecho a la propiedad privada de los contribuyentes, configurándose de este modo la inconstitucionalidad de los mismos.

Existen dos puntos de vista muy importantes, por los cuales el presente trabajo denota de una importancia particular, por un lado desde un punto de vista social, la presente investigación adquiere una gran importancia, pues el tema del anticipo de impuesto a la renta resulta de gran actualidad, y dado que nos involucra a todos como contribuyentes. El hecho de que potencialmente se encuentre regido por disposiciones inconstitucionales supone una importancia adicional, dado el interés que todos tenemos en que se respete el marco constitucional y legal imperante. Por ese motivo, resulta necesario un estudio que nos permita crear conceptos y opiniones fundamentadas alrededor del tema.

Desde un punto de vista jurídico, la importancia de esta investigación radica en la necesidad del Estado de encaminar su normativa hacia el respeto a la Constitución y los tratados internacionales. Como futuros abogados, es nuestro deber emitir opiniones sustentadas respecto de normas que se estiman inconstitucionales, tomando en cuenta la motivación que llevó a la reforma a la Ley para la Equidad Tributaria del Ecuador, y considerando así mismo su proceso de creación, el que no ha estado exento de profundas y muy fundadas críticas.

ABSTRACT

El presente trabajo tiene como objetivo principal el establecer en qué medida la devolución del anticipo de Impuesto a la Renta, en relación a las reformas a la Ley de Equidad Tributaria de enero del año 2009, respetan los principios de igualdad, no discriminación y no confiscatoriedad. Tomando en cuenta que la reforma establece disposiciones sobre el cálculo y devolución del anticipo de impuesto a la renta, diferenciando a dos grupos de contribuyentes.

Dentro del trabajo se ha podido analizar la constitucionalidad del nuevo cálculo de anticipo de impuesto a la renta, así como la devolución del mismo para las sociedades, tomando en cuenta tres ejes principales. En primer lugar, la potestad tributaria del Estado frente a los principios de eficiencia y suficiencia recaudatoria y al propósito de la lucha contra la evasión.

Como un segundo punto, analizo el trato discriminatorio dentro de la norma tributaria que recoge las disposiciones del anticipo de impuesto a la renta para finalmente analizar el alcance confiscatorio de la práctica de dicha norma.

A través del presente trabajo he podido conocer que la norma en cuestión, tanto en su discusión dentro del órgano legislativo, como en su aprobación por el mismo, no tuvo un nivel de profundización en relación a sus consecuencias, por parte de los legisladores lo que me lleva a concluir que dicha norma no respeta los principios constitucionales de igualdad, no discriminación y prohibición de confiscatoriedad.

A mi mami por tener siempre la solución a todo, por ser mi mano derecha

A mi papá por apoyarme siempre a pesar de las adversidades en todo lo que me
propongo

A mi hermano Beto por ser mi persona favorita en el mundo

A mi Eduardo por ser mi presente y mi futuro, por compartir mis logros y mis derrotas

A mis amigas (Adri, Moles y Mei) por esta nueva etapa que concluimos juntas

A Moore Stephens (Dr. Uribe, Dr. Jaramillo, Dr. Durango, Gabo, Álvaro, Sol, Adri y Pauli)
por ser mi equipo

ÍNDICE

ANÁLISIS SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LA DEVOLUCIÓN DEL ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA A LA LUZ DE LAS REFORMAS A LA LEY DE EQUIDAD TRIBUTARIA

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO I

LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO FRENTE A LOS PRINCIPIOS DE EFICIENCIA Y SUFICIENCIA RECAUDATORIA Y AL PROPÓSITO DE LA LUCHA CONTRA LA EVASIÓN	1
1.1. Potestad Tributaria	3
1.1.1 Titular de la Potestad Tributaria	4
1.1.2 La obligación tributaria y el hecho imponible	7
1.1.3 Impuesto a la renta y anticipo de impuesto a la renta	10
1.2. La eficiencia y suficiencia recaudadora del Estado	14
1.2.1 El sujeto pasivo y su aporte a la recaudación	16
1.2.2 Medidas y límites para la recaudación tributaria	18
1.3. Propósito de la lucha contra la evasión fiscal	20
1.3.1 Medidas de prevención para la evasión	26
1.3.2 El anticipo de impuesto a la renta como medio para evitar la evasión de impuestos	32

CAPÍTULO II

EL TRATO DISCRIMINATORIO DENTRO DE LA NORMA TRIBUTARIA	38
2.1. Principio de equidad y no discriminación	42
2.1.1 Conceptos básicos	45
2.1.2 Principio de equidad manifestado en la relación entre el principio de igualdad y no discriminación	47
2.1.3 Responsabilidad del Estado en la defensa de la igualdad y no discriminación	53
2.2. Creación del anticipo de impuesto a la renta en el Ecuador	56
2.2.1 Reformas a la Ley de Equidad Tributaria	59
2.2.2 Anticipo de impuesto a la renta, nuevo cálculo y devolución	60
2.3. Análisis de la norma tributaria	62
2.3.1 División de los contribuyentes con respecto al cálculo	62

2.3.2 Devolución del anticipo de impuesto a la renta	63
2.3.3 Sujeción de la norma a los principios de igualdad y no discriminación, justificación objetiva y razonable, la persecución de un fin legítimo y la proporcionalidad entre los medios y el fin	64
CAPITULO III	
MEDIDAS CONFISCATORIAS	80
3.1. Conceptos básicos de la no confiscatoriedad	80
3.1.1 No confiscatoriedad como principio tributario	82
3.1.2 Medida tributaria confiscatoria	86
3.1.3 Prohibición de tributos confiscatorios	87
3.2. Derecho a la propiedad privada	91
3.2.1 Relación con el principio de no confiscatoriedad	94
3.2.2 Afectación del anticipo de impuesto a la renta frente al derecho a la propiedad privada	97
3.3. Recaudación anticipada o medida expropiatoria	97
3.3.1 Consecuencias económicas para las sociedades	98
3.3.2 Efectos de la confiscación	104
3.3.3 Relación entre las consecuencias y la prohibición de confiscación	106
CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	109
BIBLIOGRAFIA	114

CAPITULO I

LA POTESTAD TRIBUTARIA DEL ESTADO FRENTE A LOS PRINCIPIOS DE EFICIENCIA Y SUFICIENCIA RECAUDATORIA Y AL PROPÓSITO DE LA LUCHA CONTRA LA EVASIÓN

En ejercicio de la potestad tributaria propia del Estado, éste, a través del órgano legislativo, emitió en diciembre de 2009, las reformas a la Ley Reformativa para la Equidad Tributaria, incluyendo en su texto, modificaciones al artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario, el cual regula el pago del Impuesto a la Renta en nuestro país, así como el cálculo de un anticipo a dicho impuesto, que a partir de las nuevas disposiciones, se regula para un grupo de contribuyentes a través de una suma entre un porcentaje de activos, pasivos, ingresos y gastos.

El sistema tributario es el conjunto de normas jurídicas que regulan los tributos en un país. Se denomina “sistema” puesto que implica que todas estas normas se encuentren ordenadas¹ y reconocidas en orientación a un fin. Es así que en nuestro país, el sistema tributario, regido por la política fiscal según la define el artículo 285 de la Constitución del Ecuador, tiene como objetivos el financiamiento de servicios, inversión y bienes públicos, la redistribución del ingreso por medio de transferencias, tributos y subsidios adecuados y la generación de incentivos para la inversión en los diferentes sectores de la economía y para la producción de bienes y servicios, socialmente deseables y ambientalmente aceptables.

De igual forma, el Código Tributario señala en su artículo 6 como fines de los tributos, que además de ser medios para recaudar los ingresos públicos, son instrumento de la política económica general, de manera que a través de ellos, se estimula la inversión, la reinversión, el ahorro y el destino de los recursos hacia los fines productivos de desarrollo nacional. En este sentido, añade la norma, los tributos atenderán a las exigencias de estabilidad y progreso social en pro de una mejor distribución de la renta nacional.²

¹ FERREIRO, José Juan, dentro de la obra “Curso de Derecho Tributario”, 17ª edición, Editorial Marcial Pons. Madrid, 2001, p. 14

² Artículo 6 del Código Tributario

Una vez establecidos los objetivos del sistema tributario en el Ecuador, todas las normas dentro de este sistema deberán ser coherentes entre sí y con el resto del sistema, es decir con todas las demás normas del ordenamiento jurídico, en pro del cumplimiento de dichos objetivos, poniendo en primer orden el respeto de los derechos de los ciudadanos.

Toda esta sistematización de normas que conforman el sistema tributario, responden a una necesidad más allá del cumplimiento de los objetivos para los cuales fueron creadas: la coherencia con el resto del sistema jurídico en razón de un principio rector básico de una organización social, que es la seguridad jurídica. En nuestra legislación, la seguridad jurídica no se considera solo como un principio, sino como también como un derecho de los ciudadanos. Es así como en la Constitución Política del Ecuador de 1998, se reconocía dicho derecho entre los derechos civiles:

*Art. 23.- Sin perjuicio de los derechos establecidos en esta Constitución y en los instrumentos internacionales vigentes, el Estado reconocerá y garantizará a las personas los siguientes: 26. La seguridad jurídica.*³

De igual forma en nuestra Constitución actual se reconoce a la seguridad jurídica como derecho en su artículo 82:

*El derecho a la seguridad jurídica se fundamenta en el respeto a la Constitución y en la existencia de normas jurídicas previas, claras, públicas y aplicadas por las autoridades competentes.*⁴

En la Constitución de 1998, si bien no se describía el contenido o alcance del derecho a la seguridad jurídica, ya se lo establecía como parte de los derechos civiles reconocidos en dicha Carta Magna, y es en la actual Constitución de Montecristi, donde se recoge una descripción de este derecho en sentido de que se basa en el respeto a la Constitución y las normas contenidas en ella, con respecto del resto de normas recogidas en el ordenamiento jurídico. En este sentido, en palabras del autor Juan José Ferreiro, la seguridad jurídica es una condición que todo sistema normativo debe aspirar a brindar a sus ciudadanos⁵, es decir, es una exigencia para el derecho positivo, en el sentido de que

³ Artículo 23 de la Constitución Política del Ecuador de 1998.

⁴ Artículo 82 de la Constitución del Ecuador de 2008.

⁵ FERREIRO, José Juan, dentro de la obra "Curso de Derecho Tributario", 17ª edición, Editorial Marcial Pons. Madrid, 2001, p. 15

debe crear normas con una certeza ordenadora, certidumbre jurídica, en fin, que ofrezcan al sometido a la norma, una certeza jurídica respecto de sus derechos y obligaciones.⁶

En este sentido, tanto el sistema tributario como la potestad tributaria ejercida por el Estado para llevar a cabo este sistema, debe ajustarse a las normas establecidas en el ordenamiento jurídico en razón de la existencia de un derecho fundamental que es la seguridad jurídica.

Así encontramos una justificación histórica para la determinación de principios fundamentales que rigen una determinada institución, pues desde un inicio, cuando se manifiesta la necesidad de regular las conductas de las personas, y se da origen al Estado, éste se inviste de poder para cumplir con sus fines. Sin embargo, este poder “absoluto” del Estado, no puede ser tal, pues todos sus fines deben encaminarse a la protección de sus habitantes, de manera que se reconoce a estos una serie de prerrogativas, derechos fundamentales que limitan el poder del Estado. En este sentido aparecen también principios fundamentales que apuntan directamente a limitar el accionar del Estado, de modo que todas las instituciones, normas y actos de éste, deben regirse a normas superiores contenidas en la Constitución.

Además, cabe señalar que el contribuyente no se encuentra amparado únicamente en principios que dirigen al sistema tributario, sino también se encuentra amparado por derechos fundamentales reconocidos por la Constitución y los tratados internacionales, que deben aplicarse en todo el ordenamiento jurídico, según analizaré más adelante.

1.1. Potestad Tributaria

La potestad tributaria es aquella facultad que posee el Estado para crear tributos, es decir, para crear un mecanismo por el cual pueda cobrar a sus habitantes un monto de dinero para destinarlo al cumplimiento de sus fines.

Esta potestad se refiere básicamente a la facultad de establecer obligaciones pecuniarias sobre las personas, recaudando recursos para que el Estado pueda cumplir con sus fines. En palabras de Evans de la Cuadra y Evans Espiñeira, dicha potestad es *irrenunciable*, puesto que el poder de imponer tributos a los ciudadanos, es necesario para el cumplimiento mismo de las obligaciones del Estado. De igual forma es *abstracta*,

⁶ Id.

puesto que independientemente de que se ejerza o no la facultad de aplicar tributos o el cobro de ellos, esta potestad es propia del Estado y no depende de su ejercicio. Es además una potestad *permanente*, en el sentido de que es inherente al Estado, es decir es parte de su naturaleza, sin que la misma caduque o prescriba. Y por último, es una potestad *indelegable*, puesto que es la Constitución es quien determina que únicamente por acto legislativo se pueden establecer tributos, sin que se pueda delegar esta facultad, ya que en todo caso es la norma constitucional la que recoge la potestad tributaria y sus titulares.⁷

El estudio de la potestad tributaria es tan importante que incluso existe una rama del derecho dedicada al efecto: el Derecho Constitucional Tributario, disciplina que estudia las formas fundamentales que rigen el ejercicio de la potestad tributaria, recogidas en la Constitución, así como las normas que delimitan y coordinan la potestad tributaria delegada entre las distintas esferas de poder, es decir, las normas que especifican quiénes ejercen la potestad tributaria, en qué forma y dentro de qué límites temporales y espaciales.⁸

1.1.1. Titular de la Potestad Tributaria

Es el Estado, como ente de regulación de relaciones sociales, quien debe velar por sus habitantes y en este sentido prestar los servicios básicos que éstos requieran. Con esta simple reflexión se puede en principio justificar la existencia de un régimen tributario, dentro del cual se establecen las directrices del Estado, en el ejercicio una potestad tributaria, por medio de la cual se pueden crear tributos.

El Código Tributario, recogiendo la norma constitucional, dispone que el poder tributario, es aquél en razón del cual *únicamente por acto legislativo de órgano competente se podrán establecer, modificar o extinguir tributos*, y que *el Presidente de la República podrá fijar o modificar las tarifas arancelarias de aduana*.⁹ Adicionalmente, faculta al Presidente de la República el dictar los reglamentos para la aplicación de las

⁷ EVANS DE LA CUADRA, Enrique y EVANS ESPÍÑEIRA, Eugenio, Los Tributos ante la Constitución, Editorial Jurídica de Chile, 1997, pág. 18

⁸ Sentencia 983-01-RA, de la Primera Sala del Tribunal Constitucional, publicada en el Registro Oficial No. 550 de lunes 8 de abril de 2002.

⁹ Artículo 3 del Código Tributario.

leyes tributarias; y al órgano administrativo correspondiente, el dictar las circulares o disposiciones generales necesarias para la aplicación de las leyes tributarias.¹⁰

La potestad tributaria es ejercida únicamente por quienes tienen atribuida la misma. En este sentido, sólo los órganos establecidos en la Constitución tienen esta prerrogativa, dado que los tributos –entendidos como una prestación pecuniaria exigida por el Estado con el fin de procurarse ingresos para satisfacer las necesidades públicas¹¹–, son un instrumento que refleja un gran poder del Estado para obtener recursos de sus habitantes para cumplir con sus obligaciones. Como una consecuencia de lo señalado, y en virtud del principio de división de poderes, se reconoce una primacía al poder legislativo para que sea el encargado de crear los impuestos, siendo ésta “la ley es quien fija un hecho cuya realización determina el nacimiento de la obligación tributaria”¹².

La Constitución del Ecuador establece en su artículo 120 número 7 la potestad tributaria de la Asamblea Nacional.

Art. 120.- La Asamblea Nacional tendrá las siguientes atribuciones y deberes, además de las que determine la ley:

*7. Crear, modificar o suprimir tributos mediante ley, sin menoscabo de las atribuciones conferidas a los gobiernos autónomos descentralizados.*¹³

Dicha potestad se ha ampliado significativamente, ya que si bien en principio, corresponde a la Asamblea Nacional el crear, modificar o suprimir tributos, se han conferido expresamente atribuciones en esta materia a los gobiernos autónomos descentralizados, de conformidad con lo previsto en el artículo 264 número 5 del Texto Constitucional.

Art. 264.- Los gobiernos municipales tendrán las siguientes competencias exclusivas sin perjuicio de otras que determine la ley:

*5. Crear, modificar o suprimir mediante ordenanzas, tasas y contribuciones especiales de mejoras.*¹⁴

Así mismo, el artículo 120 inciso séptimo dispone que las tasas y las contribuciones especiales se crearán y regularán de acuerdo con la ley, lo cual abre la

¹⁰ Artículo 7 del Código Tributario.

¹¹ AMATUCCI, Andrea, Tratado de Derecho Tributario, Editorial Temis, Bogotá- Colombia, 2001, p.45

¹² Id

¹³ Artículo 120 de la Constitución del Ecuador

¹⁴ Artículo 264 de la Constitución del Ecuador

posibilidad de que sea la ley, por el principio de legalidad, la que establezca el marco en el que se ejercerá la “potestad tributaria” tratándose de estos dos tributos vinculados.¹⁵

La potestad tributaria, que se manifiesta mediante acto legislativo, ha sido una facultad aceptada por la mayoría de legislaciones en el mundo. La Ley General Tributaria del Reino de España, considera en su artículo 4 con respecto a la potestad tributaria:

“1. La potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley.

2. Las comunidades autónomas y las entidades locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes.

3. Las demás entidades de derecho público podrán exigir tributos cuando una ley así lo determine.”¹⁶

En el Ecuador, el Congreso Nacional en 1989, considerando la dependencia de los ingresos del Estado con respecto a los recursos petroleros, y en vista de que en la época sufrieron un detrimento por varios factores internos y externos, para fortalecer el sistema de imposición interna, emitió la Ley No. 56, publicada en el Registro Oficial número 341 de 22 de diciembre de 1989, conocida como la Ley de Régimen Tributario Interno, misma que recogía las normas que regulaban el Impuesto a la Renta, el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto a los Consumos Especiales y el régimen tributario para las empresas petroleras, mineras y turísticas.

Posteriormente, tras algunas reformas a dicha Ley, el Congreso Nacional publica en el Registro Oficial número 463-S de 17 de noviembre de 2004, la Codificación de la Ley de Régimen Tributario Interno. Esta Codificación fue luego reformada por la Asamblea Nacional Constituyente mediante la Ley para la Equidad Tributaria del Ecuador, publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242 de 29 de diciembre de 2007. La actual Asamblea Nacional, órgano legislativo instituido por la Constitución de 2008, el 23 de diciembre de 2009 publica en el Registro Oficial, las reformas a la Ley Reformativa a la Ley para la Equidad Tributaria del Ecuador, que incluye varios cambios a la Ley de Régimen Tributario y a la Ley de 29 de diciembre de 2007, siendo una de las más criticadas y comentadas, la reforma al artículo 41 que implementó en el Ecuador un nuevo cálculo de anticipo de Impuesto a la Renta, esto es un cobro anticipado del

¹⁵ Resolución 017-2002-TC del Tribunal Constitucional, publicada en el Registro Oficial No. 692 de lunes 28 de octubre de 2002.

¹⁶ Artículo 4 de la Ley General Tributaria del Reino de España.

Impuesto a la Renta, que con respecto a las sociedades se debe calcular mediante una suma del 0.2 por ciento del patrimonio total de la compañía, el 0.2 por ciento del total de costos y gastos deducibles para efectos del impuesto a la Renta, el 0.4 por ciento de los activos totales y el 0.4 por ciento de los ingresos gravables para efectos del Impuesto a la Renta.¹⁷

1.1.2. La obligación tributaria y el hecho imponible

La obligación tributaria, según nuestra legislación, es *el vínculo jurídico personal, existente entre el Estado o las entidades acreedoras de tributos y los contribuyentes o responsables de aquellos, en virtud del cual debe satisfacerse una prestación en dinero, especies o servicios apreciables en dinero, al verificarse el hecho generador previsto por la ley.*¹⁸

Sergio Francisco De la Garza, al referirse a la obligación tributaria, señala que la misma es una relación jurídica entre el Estado y el contribuyente, que puede concebirse desde una perspectiva amplia como relaciones jurídicas fiscales, y desde una perspectiva restringida, como relaciones jurídicas tributarias, en el sentido de que las obligaciones jurídicas fiscales representan una obligación de pago de cualquier prestación al Estado, mientras que las relaciones jurídicas tributarias, tienen como contenido el pago de tributos que son específicamente impuestos, tasas y contribuciones especiales.¹⁹

El Estado, en uso de su potestad tributaria, para fijar y tipificar hechos cuya realización determinen el nacimiento de una obligación tributaria, deberá elegir en primer lugar el objeto material del tributo, pudiendo ser este la ganancia como en el caso del impuesto a la renta, o bienes que el legislador determine, configurando así el elemento objetivo del hecho imponible.²⁰

La obligación tributaria debe constar de elemento objetivo, como se señaló en líneas anteriores, pero también de un elemento subjetivo, mismo que Ferreiro lo define como el vínculo que une a una persona con el elemento objetivo y que, según lo

¹⁷ Artículo 41 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno.

¹⁸ Artículo 15 del Código Tributario

¹⁹ DE LA GARZA, Sergio Francisco, "Derecho Financiero Mexicano", Editorial Porrúa Decimoctava edición, México, 2000, p.451

²⁰ FERREIRO, José Juan, "Los Elementos Constitutivos de la Obligación Tributaria", en AMATUCCI, Andrea, Tratado de Derecho Tributario, Editorial Temis, Bogotá- Colombia, 2001, p.45

dispuesto por el legislador, dependiendo del tributo, determina en esa persona la calidad de sujeto pasivo de la obligación tributaria.²¹

De lo expuesto se desprende que la obligación tributaria nace y se configura en cada caso, y en este sentido se constituye, en función de estos elementos: objeto del tributo, elemento objetivo y subjetivo del hecho imponible,²² y base y tipo del gravamen, elementos que cuantifican la obligación tributaria. De esta manera, una vez que confluyen todos estos elementos en la conducta del contribuyente, es cuando se verifica en concreto, el abstracto hecho imponible y por tanto constitutivo del nacimiento de una obligación tributaria, misma que se manifiesta como obligación para el sujeto pasivo pero como derecho para el sujeto activo.²³

Y esta relación de la obligación tributaria con respecto del sujeto pasivo es un punto trascendental en la presente investigación, puesto el anticipo de impuesto a la renta, como su nombre lo indica, es simplemente un pago anticipado de tal tributo, esa es su naturaleza, de manera que su cálculo debe representar de cierta manera el cálculo anticipado del impuesto a la renta, claramente como una expectativa, sin embargo, el análisis debe complementarse con el tratamiento que ha dispuesto la Ley para este pago, pues si bien el artículo 41 refiere un cálculo de anticipo de impuesto a la renta, con respecto a las sociedades mediante la suma del 0.2 por ciento del patrimonio total de la compañía, el 0.2 por ciento del total de costos y gastos deducibles para efectos del impuesto a la renta, el 0.4 por ciento de los activos totales y el 0.4 por ciento de los ingresos gravables para efectos del impuesto a la renta, de los cuales los tres primeros rubros no constituyen un ingreso base del impuesto a la renta. Este anticipo, de acuerdo a la ley, para el caso de las sociedades no es objeto de una devolución por pago en exceso o indebido, cuando el impuesto causado fuere menor a las retenciones efectuadas al contribuyente más el anticipo pagado, constituyéndose en este caso, en un impuesto mínimo a pagar, y ocasionando que se pague un impuesto a la renta cuando no se ha configurado la obligación tributaria con todos sus elementos, entre ellos el hecho generador.

²¹ Id.

²² Id. P.46.

²³ RUSSO, Pascuale, "La Obligación Tributaria", en AMATUCCI, Andrea, Tratado de Derecho Tributario, Editorial Temis, Bogotá- Colombia, 2001, p.31

En este sentido, el hecho generador o hecho imponible, es definido por la Ley General Tributaria Española, como el “presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley para configurar cada tributo, y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”. En nuestro país, el hecho generador, según el artículo 16 del Código Tributario, de manera más concreta lo define como:

Art. 16.- Hecho generador.- Se entiende por hecho generador al presupuesto establecido por la ley para configurar cada tributo.²⁴

En la doctrina, el profesor Sainz de Bujanda define al hecho generador como “un conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma y cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta”²⁵; por otro lado, el tratadista Hensel, al hablar de un presupuesto tributario, señala que “indicamos con el nombre de presupuesto de hecho al conjunto de presupuestos abstractos contenidos en las normas de derecho tributario material, de cuya concreta existencia (realización de presupuesto de hecho) derivan determinadas consecuencias jurídicas. El presupuesto de hecho del impuesto es, por decirlo así, la imagen abstracta del concreto estado de cosas. Solo la realización de los hechos o acontecimientos concretos de la vida jurídica o económica, que pueden subsumirse bajo las normas que determinan los presupuestos crean relaciones obligatorias de naturaleza impositiva, y solo entonces surge la pretensión tributaria por parte del Estado”.²⁶

Este hecho generador, al ser de índole jurídica, se debe calificar de conformidad con su verdadera esencia y naturaleza, estableciendo aquí el principio de esencia sobre la forma, pues ha de tenerse a su esencia, por sobre el título o denominación elegida por los interesados. Mientras que cuando el hecho generador atienda a conceptos económicos, el criterio para calificarlos debe tener en cuenta las situaciones económicas que existan o se establezcan por los interesados, con independencia de la forma jurídica utilizada.²⁷

²⁴ Artículo 16 del Código Tributario

²⁵ SAINZ DE BUJANDA, Fernando, “Concepto del Hecho Imponible”, en Hacienda y Derecho, Vol. IV, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1961, p.335

²⁶ HENSEL, Albert, “Diritto Tributario”, Milano, Diuffrè, 1965, p. 51-52

²⁷ Artículo 17 del Código Tributario. Art. 17.- Calificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

Quando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.

De conformidad con la legislación y la doctrina, entendemos al hecho generador como el presupuesto jurídico o económico establecido en la ley para conformar una obligación tributaria en relación a cada uno de los impuestos establecidos, de manera que únicamente cumpliendo dicho presupuesto es que nace la obligación tributaria, y la potestad del Estado puede en este sentido ejercer el cobro de un tributo.

Como se planteó en líneas anteriores, es preciso analizar el hecho generador del impuesto a la renta para determinar si en el anticipo de impuesto a la renta, se cumplen con los presupuestos legales establecidos, justificando la introducción de este cobro y del tratamiento diferenciado que se le ha dado al mismo.

1.1.3. Impuesto a la renta y anticipo de impuesto a la renta

El impuesto a la renta o impuesto a la ganancia, nace en nuestro país en 1921, cuando se creó un impuesto especial sobre la renta, para lo cual se sumaban todos los valores personales, se calculaba el 5% de su productividad y sobre dicha renta se pagaba al fisco el 1%. Este impuesto fue derogado en 1925; sin embargo, como consecuencia de la Revolución Juliana, en 1926 se creó el impuesto sobre renta del trabajo, con deducciones en la base y por cargas de familias. Con las reformas planteadas por la Misión Kemmerer en 1928, se sustituyó la Ley de Impuestos Internos por la Ley de Impuesto a la Renta, el primer instrumento realmente técnico sobre la materia, que exigió hacer las declaraciones anualmente y bajo pena de multa. Al menos en teoría, el impuesto a la renta debía cumplir una función redistributiva en la sociedad, es decir, según los objetivos planteados, debían pagar más quienes más ganaban y menos (o nada) quienes tenían menos. Sin embargo, en la práctica dicho impuesto desde su nacimiento fue aplicado a los poseedores de rentas fijas, empleados y trabajadores asalariados en relación de dependencia, debido a que las personas con renta más alta lograron burlarlo.²⁸

²⁸ PAZ Y MIÑO, Juan, "El Impuesto a la Renta, una utopía desde 1921", Diario Hoy, 20 de mayo de 1997, p.4-B

En la actualidad, la Ley de Régimen Tributario Interno establece todos los elementos constitutivos de la obligación tributaria relativos a este impuesto. En primer lugar, la Ley establece como objeto del tributo la renta global que obtengan las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades nacionales o extranjeras.²⁹ En segundo lugar, se identifica el concepto de renta, que de conformidad con el artículo 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno, viene constituida por los ingresos de fuente ecuatoriana obtenidos a título gratuito o a título oneroso provenientes del trabajo, del capital o de ambas fuentes, consistentes en dinero, especies o servicios y por otro, lado los ingresos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales.³⁰

De conformidad con la legislación, renta son los ingresos obtenidos tanto por personas naturales como por personas jurídicas, a los que se considera ingresos provenientes de fuente ecuatoriana. De conformidad con el artículo 8 de la Ley de Régimen Tributario Interno, son ingresos de fuente ecuatoriana los que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades laborales, profesionales, comerciales, industriales, agropecuarias, mineras, de servicios u otras de carácter económico realizadas en territorio ecuatoriano. Adicionalmente se considera fuente ecuatoriana, los ingresos que perciban los ecuatorianos y extranjeros por actividades desarrolladas en el exterior, pagados por personas naturales, de sociedades nacionales o extranjeras con domicilio en el Ecuador, o de entidades y organismos del sector público ecuatoriano.

En este sentido, la expresión fuente ecuatoriana se refiere también a las utilidades provenientes de la enajenación de bienes muebles o inmuebles ubicados en el país, a los beneficios o regalías de cualquier naturaleza, provenientes de los derechos de autor o propiedad industrial, a las utilidades que distribuyan, paguen o acrediten sociedades constituidas o establecidas en el país, a los provenientes de las exportaciones realizadas por personas naturales o sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio o establecimiento permanente en el Ecuador, a los intereses y demás rendimientos financieros pagados o acreditados por personas naturales, nacionales o extranjeras, residentes en el Ecuador; o por sociedades, nacionales o extranjeras, con domicilio en el

²⁹ Artículo 1 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

³⁰ Artículo 2 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

Ecuador, o por entidades u organismos del sector público, a los provenientes de loterías, rifas, apuestas y similares, promovidas en el Ecuador, a los provenientes de herencias, legados, donaciones y hallazgo de bienes situados en el Ecuador, y en general a cualquier ingreso que perciban las sociedades y las personas naturales nacionales o extranjeras residentes en el Ecuador.

El profesor Francisco Clavijo Hernández señala que la renta está constituida por toda la riqueza que entra en el patrimonio de la entidad entre el primero y el último día del ejercicio social, tanto si es en dinero como si es en especie, ya que si no fuera así, el impuesto no se adecuaría a los principios constitucionales sobre el reparto de la carga tributaria.³¹

De conformidad con lo señalado, el objeto del impuesto a la renta es todo ingreso de fuente ecuatoriana. Por tanto, las personas naturales, las sucesiones indivisas y las sociedades, nacionales o extranjeras, domiciliadas o no en el país, pasan a ser sujetos pasivos del impuesto a la renta, al momento en que obtengan ingresos de fuente ecuatoriana que a efectos de la Ley de Régimen Tributario Interno constituyan ingresos gravados, pues, incurren en el hecho generador del impuesto y por lo tanto, deben tributar sobre estos valores.

El anticipo de impuesto a la renta, si bien se considera un pago anticipado del impuesto a la renta, ha sido cuestionado desde varios sectores. Sus detractores lo critican sobre la base del argumento de que en nuestra legislación, la recaudación anticipada de impuestos ha sido prevista únicamente en caso de haberse decretado un estado de emergencia³². Para los defensores del anticipo, se trata únicamente de una formalidad, pues a su juicio, el cobrar por anticipado un valor de este impuesto es una mera obligación formal que debe cumplir el contribuyente que sea sujeto pasivo del impuesto a

³¹ CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco, "Impuesto sobre las Sociedades", dentro de la obra "Curso de Derecho Tributario", 17ª edición, Editorial Marcial Pons. Madrid, 2001, p. 14

³² El artículo 165 de la Constitución, dispone con respecto al estado de excepción, lo siguiente: "Art. 165.- **Durante el estado de excepción** la Presidenta o Presidente de la República únicamente podrá suspender o limitar el ejercicio del derecho a la inviolabilidad de domicilio, inviolabilidad de correspondencia, libertad de tránsito, libertad de asociación y reunión, y libertad de información, en los términos que señala la Constitución.

Declarado el estado de excepción, la Presidenta o Presidente de la República podrá:

1. Decretar la recaudación anticipada de tributos."

la renta. Sin embargo, y aún en el caso de que aceptáramos de que se trata de una simple formalidad con respecto del pago del impuesto, no podemos soslayar el hecho de que la misma debe sujetarse a normas superiores como lo son los principios que rigen el sistema tributario en el Ecuador, y más aún, cuando por disposición legal dicho pago anticipado se convierte en un impuesto mínimo, es decir, cuando adquiriera la calidad de pago definitivo del tributo, en el caso de no sea acreditado al pago del impuesto causado o que el Servicio de Rentas Internas no autorice su devolución por las causales previstas en la Ley.

Cuando el anticipo se convierte en impuesto mínimo, tenemos como sujeto pasivo a la persona natural o la sucesión indivisa obligada a llevar contabilidad, y a las sociedades, frente a un sujeto activo que siempre será el Estado central. Con respecto al hecho generador, recordemos que en el caso del impuesto a la renta es la obtención de ingresos de fuente ecuatoriana, o aquellos obtenidos en el exterior por personas naturales domiciliadas en el país o por sociedades nacionales. Es precisamente aquí donde encontramos un primer inconveniente con respecto al anticipo, puesto que su cálculo como ya mencionamos se lo realiza a través de la suma matemática de los siguientes rubros:

- El cero punto dos por ciento (0.2%) del patrimonio total.
- El cero punto dos por ciento (0.2%) del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta.
- El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total.
- El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta.

Sin embargo, el cálculo del anticipo halla el inconveniente, al convertirse en un impuesto mínimo pagado, con el cálculo de patrimonio, costos y gastos, activo, e ingresos gravables, no se cumple con el hecho generador del impuesto a la renta, puesto que ni el patrimonio total, ni los costos y gastos deducibles a efectos del impuesto, ni el activo total constituyen ingresos gravados de conformidad con la ley, de modo tal que no se cumple con el objeto imponible y el hecho generador, elementos esenciales de la obligación tributaria.

Si bien en un inicio el anticipo de impuesto a la renta es una obligación que incluso puede considerarse como formalidad al entenderse como un cobro anticipado de impuestos, al convertirse en impuesto mínimo pagado, adopta la forma y naturaleza de un tributo. En consecuencia, en ese momento deberían configurarse todos los elementos del mismo, pues como se ha señalado, la potestad tributaria del Estado se rige a partir de las disposiciones constitucionales y legales que forman parte de nuestro ordenamiento jurídico, como analizaremos a continuación.

1.2. La eficiencia y suficiencia recaudadora del Estado

Con respecto a la eficiencia y suficiencia recaudatoria, principios rectores de la política tributaria en el Ecuador, recogidos en el artículo 300 de nuestra Constitución vigente, no existe un concepto único en la doctrina, pues lo eficiente o suficiente dependerá de las necesidades de una persona u otra, es decir la eficiencia y suficiencia recaudatoria lo serán en la medida en que los tributos percibidos por el fisco satisfagan las necesidades de sus ciudadanos, dependiendo de cada realidad. Adicionalmente, como lo manifiesta Alfredo Lewin Figueroa, no existe un concepto único de la eficiencia como principio, pero en general se lo relaciona con que un impuesto se recaude con el menor costo posible para el Estado y para los contribuyentes.³³

En este punto cabe señalar una distinción entre la eficiencia y la eficacia, puesto que la eficacia se guía hacia conseguir un objetivo, una meta planteada, sin embargo la eficiencia va más allá de la consecución del fin, pues implica como ya se señaló, la consecución del objetivo al menor costo posible, de manera que se optimice resultados, es decir, el principio de eficiencia es una directriz técnica dentro de los principios tributarios³⁴ y por lo tanto, cuantificable.

El Estado ha delegado a un órgano administrativo la recaudación del impuesto a la renta. Esta atribución constituye una forma de ejecución de las normas tributarias, como una manifestación del principio de autotutela administrativa³⁵. En palabras de Andrea

³³ LEWIN, Alfredo. "Principios Constitucionales del Derecho Tributario", Editorial Nomos S.A., Bogotá, 2002, p. 118

³⁴ Id.

³⁵ AMATUCCI, Andrea, Tratado de Derecho Tributario, Editorial Temis, Bogotá- Colombia, 2001, p.512

Amatucci, esta facultad que se otorga a la administración para ejecutar sus propios actos sin acudir al órgano jurisdiccional, es una *recaudación ejecutiva*.³⁶

De acuerdo con un informe emitido por la Autoridad Tributaria –presentado los primeros días del mes de enero de 2011-, la recaudación tributaria de Ecuador creció un 17% en relación a la recaudación por el ejercicio fiscal 2009, esto es, de US\$6.690 millones en 2009, a US\$7.860 millones en el 2010. En su informe, el SRI señaló que la recaudación del impuesto a la renta en el 2010 llegó a US\$2.700 millones, lo que representa un incremento del 6% frente a los US\$2.550 millones del 2009.³⁷

En el Ecuador, la recaudación tributaria para el año 2010, representó el 24,1% del Producto Interno Bruto, y el 60.36% de los ingresos totales del Sector Público no Financiero (USD \$ 13.994,31 millones de dólares de los Estados Unidos de Norteamérica), mientras que los Ingresos Petroleros representaron el 33.84% y otros ingresos el 5.81%.³⁸ De conformidad con estas cifras, la recaudación tributaria es una de las mayores fuentes de ingresos del Estado, y por lo tanto es primordial el optimizar las acciones de fiscalización, así como promover el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales, sin olvidarse en todo caso del respeto a los derechos de los contribuyentes, en especial aplicando los principios establecidos en el ordenamiento jurídico. Para llevar a cabo las acciones recaudatorias, es necesario que la Administración disponga de la mayor cantidad de información relacionada a los contribuyentes, para evitar el riesgo de evasión.³⁹

El Código Tributario determina en el artículo 72, que las funciones de la administración tributaria comprenden dos gestiones distintas y separadas: por un lado, la determinación tributaria y la recaudación de los tributos; y, por otro, la resolución de las reclamaciones que contra el ejercicio de sus facultades presenten los contribuyentes.

³⁶ Id.

³⁷ Artículo "Recaudación tributaria de Ecuador alcanzó los US\$7.860M en 2010", publicado en América economía. <http://www.americaeconomia.com/economia-mercados/recaudacion-tributaria-de-ecuador-alcanzo-los-us7860m-en-2010>. Fecha de entrada: 23 de abril de 2011.

³⁸ Estadística del Banco Central del Ecuador. Ver en <http://www.bce.fin.ec/frame.php?CNT=ARB0000841>

³⁹ Id

La Administración Tributaria es la encargada de emitir actos administrativos mediante la aplicación de la ley tributaria. Esta competencia administrativa tributaria es parte de las potestades o atribuciones otorgadas por la ley a una autoridad o institución. En este caso, el Servicio de Rentas Internas es el encargado de conocer y resolver asuntos de carácter tributario relacionados con el impuesto a la renta, y por tanto tiene la responsabilidad de recaudar los tributos internos establecidos por Ley mediante la aplicación de la normativa vigente. Además, es la encargada del control y recaudación del impuesto a la renta, y por ende, de su anticipo.

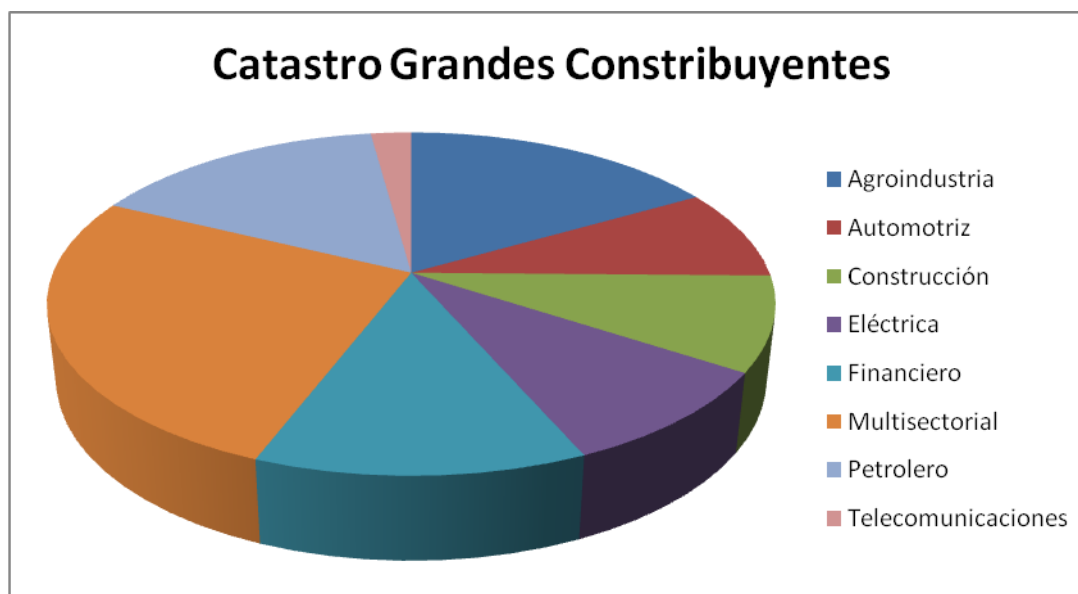
1.2.2. El sujeto pasivo y su aporte a la recaudación

Como ya he mencionado, el sujeto pasivo del impuesto a la renta y por consecuencia del anticipo de impuesto a la renta, es la persona natural o jurídica que, según la ley, está obligada al cumplimiento de la prestación tributaria, sea como contribuyente o como responsable. Contribuyente es aquel que al verificar el hecho imponible la ley lo obliga al pago de la prestación tributaria, es decir es quien soporta la carga tributaria, mientras que el responsable es la persona que sin ser contribuyente, por disposición legal debe cumplir con sus obligaciones tributarias. En esta última categoría encontramos a los directores, presidentes, gerentes o representantes de las personas jurídicas y demás entes colectivos con personalidad legalmente reconocida, entre otros.

La recaudación fiscal, como una de las más importantes fuentes de ingresos para el Estado, depende de los contribuyentes, quienes según sus ingresos, es decir de acuerdo a su capacidad contributiva, aportan al Estado con sus pagos.

En este punto es pertinente mencionar que el Servicio de Rentas Internas, considerando el aporte de los distintos contribuyentes, los ha segmentado en distintos grupos, colocando a quienes tienen mayor nivel de aportación en un grupo denominado grandes contribuyentes. Los grandes contribuyentes corresponden a empresas privadas, nacionales e internacionales, catalogadas en base a un análisis de la magnitud de sus operaciones y situación financiera, con relación a ingresos, costos y gastos, activos, pasivos y patrimonio.⁴⁰

⁴⁰ Definición tomada de la página web del Servicio de Rentas Internas. www.sri.gob.ec



41

El grupo de grandes contribuyentes al momento está conformado por 281 empresas, de las cuales 47 corresponden al sector agroindustrial, 24 al sector automotriz, 25 al sector de la construcción, 26 al sector eléctrico, 35 al sector financiero, 74 al segmento multisectorial, 44 al sector petrolero y 6 al sector de telecomunicaciones.⁴²

El sector petrolero ocupa el tercer lugar de los sectores económicos con mayor número de empresas catalogadas como grandes contribuyentes. Dentro de este grupo, 17 compañías se han mantenido dentro del catastro desde el año 2008. A pesar de constituir un grupo económico fuerte, las compañías petroleras son beneficiarios de una distinción realizada por la Asamblea Nacional en las reformas a la Ley de Régimen Tributario Interno, que las ubica junto con las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, quienes deben pagar un anticipo de impuesto a la renta, calculado por el 50% de su impuesto causado el ejercicio anterior, y que de ser menor a su impuesto causado del ejercicio respectivo, menos retenciones y anticipo, les será devuelto a por medio de un reclamo de pago indebido o en exceso.

⁴¹ Gráfico elaborado con los datos publicados en la página web del Servicio de Rentas Internas, "Catastro de Grandes Contribuyentes"

⁴² Información tomada del catastro de grandes contribuyentes en los últimos 4 años presentado por el Servicio de Rentas Internas a través de su página web.

Como analizaré más adelante, este dato sobre las empresas petroleras debería influir con respecto a la lógica con la cual se determina la segmentación de los contribuyentes, pues para crear una norma que diferencie sin que discrimine, es preciso ajustarla a una serie de principios jurídicos como la lógica y racionalidad, respetando así la equidad y la no discriminación.

1.2.3. Medidas y límites para la recaudación tributaria

Las medidas de recaudación tributaria se manifiestan a través de la potestad recaudadora de la Administración Tributaria sobre los tributos establecidos en la ley. En el impuesto a la renta, todos los contribuyentes deben declarar anualmente y pagarlo de conformidad con la ley, de igual forma, a pesar de no ser un tributo en principio, también deben recaudar el anticipo de impuesto a la renta declarado por los contribuyentes.

Tanto las medidas de recaudación como los límites a la misma nacen de la ley, misma que debe sujetarse a principios y disposiciones constitucionales. Es claro que en nuestro país existe una cultura de evasión de impuestos, frente a la potestad del Estado de establecer los tributos que crea necesarios y que muchas veces los contribuyentes no se sienten obligados pagar. El economista Carlos Marx Carrasco, Director General del Servicio de Rentas Internas, indicó que la evasión fiscal en el país bordea el 45 %, cifra bastante alta a pesar de la disminución debido a la gestión tributaria.

Cuando iniciamos la gestión (2007), la evasión era del orden del 61 por ciento, hoy estamos en más o menos 45 por ciento de evasión, todavía alta⁴³

Si bien es cierto la gestión del Servicio de Rentas Internas en relación a la evasión de impuestos ha sido acertada y es necesaria, es importante señalar que existe una contradicción entre la vocación de frenar la evasión de impuestos y la potestad del Estado de adoptar cualquier medida que sea necesaria para lograr su fin.

El Estado estableció el cobro del anticipo de impuesto a la renta como una medida de cobro anticipado de este tributo y como un medio para evitar la evasión fiscal en el país. No se trata de un caso de cobro anticipado de impuestos dentro de un estado de emergencia, sino de una formalidad con respecto al pago del impuesto.

⁴³ Carrasco, Carlos Marx. Entrevista canal Telerama. Lunes 26 de abril del 2010.

En nuestro país, según la Constitución toda actividad del Estado en el tema tributario se ve limitada por principios como el de generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudadora, dogmas que constituyen el límite para el desarrollo de la potestad tributaria sobre la deuda tributaria como una obligación cívica de la solidaridad del individuo, consistente en el concurso a los gastos públicos en razón de su capacidad contributiva.⁴⁴ El problema nace cuando estos principios no se ven reflejados en las medidas tributarias, pues el anticipo de impuesto a la renta, como se encuentra configurado al momento en la Ley de Régimen Tributario, puede llegar a convertirse en un pago mínimo de impuesto a la renta que grava al patrimonio, a los activos, a los costos y gastos y a los ingresos, de manera que desnaturaliza el hecho generador del impuesto a la renta.⁴⁵

En este punto cabe señalar que al analizar la inconstitucionalidad del afianzamiento tributario, la Corte Constitucional se ha manifestado con respecto a la necesidad del Estado de adoptar medidas que eviten la evasión fiscal, así como la eficiente recaudación de impuestos, sin embargo ha manifestado que este objetivo no puede pasar por alto el respeto a los derechos reconocidos por la Constitución y tratados, de la siguiente manera:

*“La Corte es consciente de la necesidad que tiene el Estado de asegurar la determinación y cobro de tributos, más aún si se trata de contribuir a la consolidación de una cultura tributaria en el país que beneficiará a la ciudadanía en general; no obstante, **no resulta tolerable que la medida adoptada por el legislador pare evitar el fraude al Fisco o la evasión tributaria sacrifiquen derechos fundamentales garantizados por la Constitución, como es el derecho de acceso a la justicia y el derecho a la tutela efectiva, que comprende, como bien lo manifestamos anteriormente, el derecho de acceso a la jurisdicción. Situación muy diferente es el hecho de que la exigencia de depósito de la caución del 10% (fin constitucional legítimo) sea efectuado con posterioridad a la calificación de la demanda, toda vez que no existiría violación al derecho de acceso a la justicia y tutela judicial efectiva.”***⁴⁶

Sin embargo, esta sentencia debe ser manejada con cautela, ya que a pesar de dar un gran razonamiento con respecto a la preferencia de los derechos fundamentales

⁴⁴ AMATUCCI, Andrea, Tratado de Derecho Tributario, Editorial Temis, Bogotá- Colombia, 2001, p.7

⁴⁵ Id.

⁴⁶ Acción de Inconstitucionalidad 02-XII-2010, Sentencia No. 030-SCN-CC, publicada en el Registro Oficial No. 359-S, 10-I-2011 por la Corte Constitucional del Ecuador.

establecidos en la Constitución sobre las medidas para evitar el fraude fiscal, la Corte Constitucional, concluye con una decisión jamás pensada para tal razonamiento, en razón de que declaró la constitucionalidad condicionada del artículo innumerado a continuación del 233 del Código Tributario, mismo que establece la obligación de afianzar, señalando que dicho artículo deberá aplicarse de manera que con el auto del Tribunal Fiscal que acepta a trámite una acción de impugnación, se deberá fijar el monto de la caución y disponer que se la consigne en el término de quince días a partir de su notificación.

La Corte argumentó que el derecho al acceso gratuito a la justicia implica la posibilidad de que cualquier persona pueda acudir a los órganos jurisdiccionales sin limitaciones y obtener la resolución de una controversia de acuerdo a las pretensiones formuladas, sin embargo del análisis sobre el derecho a acceder a la justicia, la Corte falló por la constitucionalidad condicionada del afianzamiento, determinando que es constitucional el afianzamiento posterior a la calificación de la demanda, pues el hecho de admitirla a trámite (sin fianza previa) significaría la garantía de este derecho, reduciendo de manera absoluta al derecho al acceso gratuito a la justicia. Con este fallo de la Corte, prefiero tomar únicamente el párrafo citado, pues el mismo sin tomar en cuenta el fallo final es bastante lógico a diferencia del contexto final de la sentencia.

No podemos olvidar que otra medida de límite a la recaudación tributaria y a los excesos que esta puede presentar, se encuentra en los medios de impugnación que posee el contribuyente frente a la Administración Tributaria, pues como lo dispone el artículo 10 del Código Tributario, el ejercicio de la actividad reglada, así como de los actos de gestión materia tributaria, es decir la determinación y recaudación de los tributos y, la resolución de las reclamaciones, son impugnables tanto en vía administrativa como en materia jurisdiccional.⁴⁷ En este sentido, cabe recordar el artículo 173 de la Constitución que establece que los actos administrativos de cualquier autoridad del Estado podrán ser impugnados, tanto en la vía administrativa como ante los correspondientes órganos de la Función Judicial.

1.3. Propósito de la lucha contra la evasión fiscal

⁴⁷ Artículo 10 del Código Tributario: Art. 10.- Actividad reglada e impugnables.- El ejercicio de la potestad reglamentaria y los actos de gestión en materia tributaria, constituyen actividad reglada y son impugnables por las vías administrativa y jurisdiccional de acuerdo a la ley.

La evasión fiscal es un fenómeno por medio del cual los contribuyentes, huyen de la ley y evitan pagar sus impuestos, sin embargo este concepto no se lo puede tomar así de simple, puesto que la evasión supone varios elementos sujetos a análisis, y más aún cuando el Estado a pretexto de evitarla, toma medidas sean buenas o no, legítimas o no, que afectan de una u otra manera al contribuyente.

Es muy importante analizar varios aspectos que se conjugan dentro del derecho tributario y su manifestación en el régimen impositivo. Entre ellos, existen conceptos que se han desarrollado en la doctrina en los últimos años, como lo son las figuras de la economía de opción, elusión y evasión, tres conceptos que influyen de sobremanera en la elaboración y aplicación de impuestos, como excusa de los mismos.

La doctrina ha discrepado en el momento de diferenciar los conceptos, una vez que los estudios crecieron e incluso empezó a aparecer jurisprudencia y fallos al respecto, y es que es un tema que ocupa mucho interés debido a la relevancia al momento de excusar los tributos, y elegir la forma jurídica más conveniente para lograr la menor incidencia en el cumplimiento de las obligaciones fiscales o de las actividades lícitas o ilícitas de los contribuyentes orientadas a omitir o reducir su cumplimiento.⁴⁸

Una vez más, antes de definir dichos conceptos, renombramos la suprema importancia de los mismos al momento de aplicar impuestos, en el sentido de que el análisis de las opciones tanto del Estado, como del contribuyente, de la Administración Pública y la ciudadanía, conllevan un contraste entre varios aspectos como los beneficios de la recaudación fiscal, la capacidad contributiva de las personas, los índices de evasión fiscal, entre muchos otros.

En primer lugar, la economía de opción, es en una simple definición, el hecho de que nadie está obligado a elegir “el camino más gravoso para el pago de sus impuestos”⁴⁹, en razón de que existe una necesaria libertad para elegir la forma jurídica

⁴⁸ ASOREY, Rubén, “Economía de Opción, Elusión y Evasión y la Excusación Justificada de los Tributos”. En el libro “Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional”, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2005, p. 71

⁴⁹ Id p. 72

más conveniente para el cumplimiento de los fines económicos, de forma más simple, cada uno arregla sus asuntos en la forma que le sea más onerosa.⁵⁰

En este sentido, el Estado como ente jurídico rector de la vida en sociedad, se puede entender mantiene también esa libertad que hemos definido, es decir, esa opción de elegir lo más conveniente para sus fines económicamente hablando. En consecuencia, el establecer tributos de una u otra manera, representan su opción de elegir lo que más ganancia le represente para poder cumplir con sus fines. Esta libertad, entendida como la economía de opción, en palabras del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE⁵¹, se conoce también como “planificación fiscal”⁵², se fundamenta en dos principios fundamentales, que como ya mencionamos son la reserva de ley y la legalidad.

Cabe señalar que la economía de opción también puede manifestarse por parte del contribuyente, al momento de cumplir con un determinado tributo, y es aquí donde es preciso un análisis de cuándo un no pago del impuesto constituye una actuación ilegal del contribuyente, puesto que a la luz de la economía de opción, éste tiene la libertad de elegir, como ya lo hemos manifestado, el camino o alternativa fiscal más favorable del ordenamiento jurídico mediante la cual se logre evitar legalmente la realización total o parcial del hecho imponible.⁵³ En este sentido, debemos mencionar que es obligación de la Administración Tributaria el indagar si el negocio jurídico es real y válido, pero sobre todo lícito, de manera que no constituyan negocios fraudulentos⁵⁴. Esta obligación nace desde mi punto de vista por dos motivos: en primer lugar, el contribuyente cumpliendo su obligación de presentar sus declaraciones, en virtud del artículo 89 del Código Tributario realiza una declaración que es definitiva y vinculante; es decir, dentro de sus deberes formales en principio no se encuentra el probar que sus actos o negocios sean legales, válidos y reales, y por otro lado la Administración Tributaria tiene una facultad determinadora cuyo ejercicio comprende la verificación, complementación o enmienda de

⁵⁰ Id

⁵¹ La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OECD) establecida en 1961 cuyo objetivo es el promover políticas que mejoren el bienestar económico y social de las personas alrededor del mundo.

⁵² Informe de 1980 del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. Ingresar a: www.oecd.org

⁵³ FERREIRO LAPATZA, José Juan, “Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal”, en BARROS CARVALHO, P. de, *Tratado de derecho tributario*, Palestra, Lima, 2003, ps. 505 y siguientes.

⁵⁴ ASOREY, Rubén, “Economía de Opción, Elusión y Evasión y la Excusación Justificada de los Tributos”. En el libro “Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional”, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2005, p. 73

las declaraciones de los contribuyentes. Adicionalmente, dentro de la Ley de Creación del Servicio de Rentas Internas, se le otorga a la administración no solo la facultad, sino también el deber de determinar, en el caso de considerarlo necesario, así como solicitar información al contribuyente para verificar de los actos de determinación tributaria. Por tanto, si bien en un momento dado, sea en un procedimiento administrativo o dentro de un proceso judicial, la carga de la prueba puede llegar a manos del contribuyente, en un inicio es la Administración Tributaria quien tendría la facultad de verificar la información proporcionada por el contribuyente, y de encontrar diferencias, motivar con respecto a la legalidad, validez y realidad de sus actos o negocios, dentro de un acto administrativo, para establecer a su criterio el verdadero tributo a cargo del contribuyente.

El hecho de que las declaraciones presentadas por los contribuyentes, puedan ser objeto de verificación, es un tema muy importante del cual se derivan dos consecuencias: que la intervención de la Administración Tributaria sea eventual, pues a pesar de ser un deber, nace de una facultad que puede o no darse, y por tanto la declaración del contribuyente puede en ciertos casos ser definitiva; y, por otro lado, convierte a la Administración Tributaria en un ente vigilante y controlador.⁵⁵

Cabe señalar que la economía de opción tiene en mi punto de vista un límite, que es la esencia del acto jurídico, esto en razón de que si bien es cierto, existe esa libertad de elegir el camino más favorable, también existe por ley una disposición por mandato de la cual, el hecho generador debe ser calificado de conformidad con su verdadera esencia y naturaleza económica: el denominado principio de prevalencia de la sustancia sobre la forma. Al respecto, es preciso mencionar que suele ocurrir con frecuencia que la Administración Tributaria al momento de ejercer su facultad determinadora aplica el principio de la esencia sobre la forma, mas no acepta su aplicación en sentido contrario, es decir, cuando beneficia al contribuyente. Un ejemplo bastante claro, es la utilización de este principio por parte de la Administración Tributaria para fundamentar glosas por subcapitalización. Dentro de una resolución administrativa, manifiesta lo siguiente⁵⁶:

“(…) De lo expuesto por el artículo 17 del Código Tributario, podemos establecer que el mencionado artículo desarrolla dentro de la legislación nacional, el conocido principio universal “substantz versus form”; por lo tanto, los actos del contribuyente deberán tener

⁵⁵ Leopoldo Gandarias Cebrián, “CURSO SOBRE DERECHOS FUNDAMENTALES - ESCUELA COMPLUTENSE DE VERANO - LA GESTIÓN EN MASA DEL SISTEMA FISCAL”, Departamento de Derecho financiero y tributario de la Universidad Complutense de Madrid, Julio 2011.

⁵⁶ Los nombres y datos han sido modificados para proteger la identidad del contribuyente.

“suficiente sustancia económica para ser respetados para fines tributarios”. Es decir, se trata de averiguar tanto la “sustancia económica objetiva de las transacciones” como la “motivación de negocios subjetiva que está detrás de las mismas”. (...) Consecuentemente, con el objeto de determinar la verdadera naturaleza de estas transacciones, se analizarán los siguientes aspectos: (...)

a. Los acreedores y su relación con el contribuyente

(...) De acuerdo con la información obtenida durante el proceso de determinación, del Informe de Auditores Independientes sobre el Cumplimiento de las Obligaciones Tributarias, en la página N° 5, Anexo 1 del mencionado informe, y de la información obtenida de la página web de la corporación ABC, se ha podido verificar que las empresas CBC, SBC y ZBC son compañías relacionadas con ABC INTERNACIONAL que, como se mencionó con anterioridad, tiene la mayor participación accionaria en la compañía ABC ECUADOR S.A., por lo tanto las cinco compañías se encuentran relacionadas entre sí, ya que forman parte del mismo grupo consolidado ABC CORPORATION (...)

Además, cabe indicar que las empresas prestamistas y prestataria al ser compañías relacionadas, constituyen un solo “conjunto económico” y no puede existir entre ellas una relación deudor-acreedor. En definitiva, no se puede contratar consigo mismo, hecho innegable atendiendo a la realidad económica; por lo tanto, las figuras de préstamos y financiamiento adoptadas en este caso, revelan una forma de provisión de fondos de los accionistas para cumplir con las finalidades operativas de la compañía.

Al no existir independencia entre ellas y al estar unidas por el lazo del control con su compañía matriz, debe concluirse que los montos otorgados bajo el concepto de préstamos y de financiamiento en la adquisición de maquinaria, son en realidad provisiones de fondos que sustituyen al aporte patrimonial que debe realizar su empresa matriz, tal como ha quedado demostrado; razón por la que dicho gasto no se ajusta al presupuesto jurídico establecido (...)

Sin entrar mucho en el tema, de conformidad con la Resolución citada podemos observar que el Servicio de Rentas Internas, utiliza el principio de esencia sobre la forma para argumentar que la esencia económica de un préstamo entre relacionadas que constituyen un “conjunto económico”, es en realidad una forma de provisión de fondos de accionistas para fines operativos de la compañía. Mientras que por otro lado, al establecer otro tipo de glosas se fundamentan en la falta de formalidades sin analizar la esencia de la transacción, sobretodo en determinación de gastos como no deducibles, cuando las facturas de sustento carecían de alguna formalidad establecida en el reglamento pertinente.

Además, si bien es cierto el principio de esencia sobre la forma busca que la valoración de los actos jurídicos del contribuyente se ajusten a su esencia económica, su aplicación conlleva un alto grado de subjetividad, ya que depende grandemente del órgano administrativo, lo que impide muchas veces que este principio se aplique para todas las partes. El artículo 17 del Código Tributario, con respecto a la naturaleza del hecho generador, dispone que:

“Art. 17.- Calificación del hecho generador.- Cuando el hecho generador consista en un acto jurídico, se calificará conforme a su verdadera esencia y naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados.

Quando el hecho generador se delimite atendiendo a conceptos económicos, el criterio para calificarlos tendrá en cuenta las situaciones o relaciones económicas que efectivamente existan o se establezcan por los interesados, con independencia de las formas jurídicas que se utilicen.”⁵⁷

La economía de opción pierde peso no sólo por la aplicación del principio de prevalencia de la sustancia sobre la forma, sino además porque resulta muy delgada la línea que la divide de otros conceptos como la elusión o la evasión.

Por elusión fiscal, la doctrina argentina entiende *“a la conducta de un contribuyente tendiente a reducir la carga tributaria que resulta en principio legítima, no constituyendo una ofensa criminal”⁵⁸*. En cambio, evasión es la actividad ilícita donde la conducta del contribuyente se orienta a causar un daño patrimonial al fisco, a través de la omisión o reducción del pago del impuesto debido, mientras que la elusión se puede entender como una actividad lícita que si bien evita o minimiza la carga tributaria, se desarrolla dentro de un sector de licitud impidiendo que el hecho generador se perfeccione⁵⁹, y por tanto, nunca adquiriendo la obligación de cumplir con un determinado tributo.

La evasión tributaria constituye uno de los factores más preocupantes para el Estado en lo que se refiere a la recaudación de impuestos, siendo este fenómeno, como ya señalamos, el evitar de manera parcial o total el pago de los impuestos o tributos legalmente establecidos en un país o nación, siendo un fenómeno socio-económico complejo y difícil.⁶⁰

⁵⁷ Artículo 17 del Código Tributario

⁵⁸ NAVARRINE, S., ob. Cit., ps.1 y ss.; BARRERA, L., La elusión tributaria y las normas antiabuso, en “Boletín A.A.E.F.”, diciembre de 2002, ps. 35 y ss; ASOREY, Rubén, “Economía de Opción, Elusión y Evasión y la Excusación Justificada de los Tributos”. En el libro “Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional”, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2005, p. 79

⁵⁹ ASOREY, Rubén, “Economía de Opción, Elusión y Evasión y la Excusación Justificada de los Tributos”. En el libro “Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional”, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2005, p. 80

⁶⁰ VISCAÍNO, Evelyn y otros, “Análisis de la Recaudación Tributaria del Ecuador por sectores económicos”, Centro de Investigación Científica y Tecnológica de la Escuela Superior Politécnica del Litoral, Guayaquil, 2008, p.3. Ver en www.dspace.espol.edu.ec

De estos fenómenos se deriva también una figura conocida como la simulación, persiguiendo ahorros fiscales a través de negocios aparentes o nulos por ser inexistentes o por falsedad de causa, y en este sentido existen muchos ejemplos que se han dado en la práctica, como por ejemplo la cuestionabilidad de considerar un crédito entre relacionadas como una provisión de fondos patrimoniales de la empresa relacionada domiciliada en otro país. En este caso, a pesar de demostrarse la realidad económica de la operación, la Administración Tributaria determina según su criterio que dichas transacciones son aportes de capital, pues al ser compañías del mismo grupo económico, y ateniéndose a la esencia sobre la forma, por más llamado crédito lo consideran una provisión de fondos patrimoniales.

La evasión de impuestos se tipifica en nuestra legislación en la figura de la defraudación fiscal, definida por el Código Tributario como:

“Art. 342.- Concepto.- Constituye defraudación, todo acto doloso de simulación, ocultación, omisión, falsedad o engaño que induzca a error en la determinación de la obligación tributaria, o por los que se deja de pagar en todo o en parte los tributos realmente debidos, en provecho propio o de un tercero; así como aquellas conductas dolosas que contravienen o dificultan las labores de control, determinación y sanción que ejerce la administración tributaria.”⁶¹

1.3.1. Medidas de prevención para la evasión

El Servicio de Rentas Internas, como institución administrativa de los tributos en el país, establece en su Ley de Creación, dentro de sus considerandos, que “es indispensable reducir la evasión e incrementar los niveles de moralidad tributaria en el país”⁶². Pero no solo en este cuerpo normativo se establece este objetivo, la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, indica de igual forma que “es necesario introducir reformas en la normativa que garanticen el efectivo ejercicio de la facultad de gestión de los tributos por parte de las administraciones tributarias, dotándoles de mayores y mejores instrumentos para prevenir y controlar la evasión y elusión de los tributos”⁶³.

⁶¹ Artículo 342 del Código Tributario

⁶² Considerando de la Ley de Creación del Servicio de Rentas

⁶³ Considerando de la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria

La Ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria en el Ecuador, tuvieron como consigna la adopción de varias medidas de carácter económico para enfrentar las consecuencias negativas de la crisis económica que surgió en Estados Unidos, así como procurar la estabilidad y el desarrollo sostenible de los diversos sectores de la producción. En razón de que el régimen tributario es un invaluable y legítimo instrumento para impulsar la superación de la pobreza, el Estado establece o modifica tributos, a través del legislador. Es importante reconocer que dentro de la motivación del proyecto de Ley Reformatoria, el Presidente de la República, recuerda al legislador su deber de otorgar tratamientos iguales a los iguales y desigual a los desiguales, en razón de evitar paridades irrazonables y desproporcionales⁶⁴ sin embargo, es preciso analizar si dentro de estas reformas, se consideró verdaderamente que las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, así como las empresas petroleras, pueden encasillarse como iguales, para diferenciarlas de los demás contribuyentes confiriéndoles beneficios tributarios como la devolución del anticipo de impuesto a la renta pagado en exceso.

Si bien el control de la evasión tributaria es la consigna de las leyes y reformas tributarias instauradas en el país, las medidas aplicadas se centran en la creación de impuestos, como los incorporados en la Ley de Equidad Tributaria, o mayores requisitos formales para sustentar costos deducibles o ingresos exentos. Cabe denotar ciertas medidas adoptadas, por ejemplo en Argentina, donde se modificó las normas de domicilio fiscal, a fin de eliminar las maniobras que impidan la localización de contribuyentes⁶⁵, esto ligado con la adopción de convenios, tratados y otros medios de cooperación entre países, con el objeto de compartir información, e incluso con la implementación de Convenios para Evitar la Doble Imposición, medio que segura y procura evitar la evasión en los países suscriptores.

Si bien suele considerarse al principio de esencia sobre la forma como un límite para la elusión fiscal, debe tenerse en cuenta que al momento de hablar de evasión, éste también tiene incidencia. Así, por ejemplo en Perú, donde se anunció que se incorporará

⁶⁴ Considerando del proyecto de ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador

⁶⁵ RUIZ DIAZ, David Isaac, "Combatir la evasión", revista Economía en General, Argentina, abril 2011.

al hecho generador un énfasis en la realidad, en palabras del Ministro de Economía peruano Miguel Castilla, al anunciar las próximas reformas tributarias en dicho país, señaló: *“Queremos que prime lo económico sobre lo legal para que haya menor posibilidad de elusión de las obligaciones tributarias que existen”*⁶⁶.

Otros métodos adoptados para evitar la evasión fiscal, son aquellos aplicados a los pequeños contribuyentes como el RISE (Régimen Impositivo Simplificado Ecuatoriano), aplicado de forma relativamente similar en otros países como República Dominicana (Régimen de Estimación Simple RES)⁶⁷; Argentina, donde se aplica desde 1998 el Régimen Simplificado para Pequeños Contribuyentes⁶⁸; Bolivia que cuenta con el Régimen Tributario Simplificado (RTS), destinado a los pequeños artesanos, comerciantes minoristas y vivanderos⁶⁹; Brasil que tiene el SIMPLES, método que sustituyó mediante un sólo pago todos los impuestos federales y las contribuciones⁷⁰, entre otros, vigentes alrededor de toda América Latina.

Otro medio muy aceptado para evitar la evasión fiscal, es la implementación de normas sobre información tributaria. En este tema, existen dos formas adoptadas por nuestro país y otros en el mundo: por un lado, existen los Acuerdos de Intercambio de Información Tributaria, un ejemplo muy claro y reciente es el Convenio de Cooperación y Asistencia Administrativa Mutua e Intercambio de Información Tributaria, suscrito por el Servicio de Rentas Internas del Ecuador y la Administración Federal de Ingresos Públicos de la República Argentina, documento que se publicó en el Registro Oficial No. 526, de 2 de septiembre de 2011, y que tiene por objeto la cooperación y asistencia administrativa mutua y el intercambio de información en todas sus modalidades, que aseguren la precisa determinación, liquidación y recaudación de los tributos comprendidos en este convenio, a fin de prevenir y combatir el fraude y la evasión fiscal. Estos convenios de intercambio de información buscan sobretodo crear una red entre las Administraciones Tributarias de manera que se presten a la cooperación para fomentar la ayuda con el sector privado, a

⁶⁶ Artículo “Ejecutivo alista medidas para impedir elusión tributaria” por Carmela Loayza Arenas, publicado en Diario Gestión, 1 de Septiembre de 2011, Perú.

⁶⁷ HERNANDEZ, Juan, Director General de Impuestos Internos, “La Evasión Tributaria: Acciones para Combatirla”, República Dominicana, febrero 2005.

⁶⁸ GONZALEZ, Darío, “Regímenes Especiales de Tributación para Pequeños Contribuyentes en América Latina”, Banco Interamericano de Desarrollo, 2006.

⁶⁹ Id

⁷⁰ Id

fin de prevenir, investigar y reprimir infracciones tributarias⁷¹, con el objeto de identificar de una mejor manera los contribuyentes cuyas transacciones ocurren con otros contribuyentes en el mundo y que pueden tender a evadir impuestos o incluso a generar fraudes fiscales.

Sobre la información tributaria, el otro punto radica en la implementación de normas que establezcan como requisitos la presentación de certificados de residencia fiscal, por ejemplo en nuestro país con el objeto de aplicar los convenios para evitar la doble imposición, así como para acogerse a los porcentajes de retención fijados por estos, los contribuyentes deben acreditar su residencia fiscal con el respectivo certificado de residencia fiscal debidamente traducido, con estos certificados se busca transparentar las transacciones⁷². Así como los certificados de residencia fiscal, los certificados de auditores independientes son instrumentos necesarios para determinar la pertinencia de los gastos que declaran los contribuyentes⁷³, son herramientas muy útiles pues implican la certificación de un tercero imparcial.

Por otro lado existe un tratamiento especial para los estados considerados paraísos fiscales con el objeto de evitar que se utilicen figuras o transacciones con países que sean permisivos en lo que respecta al cumplimiento tributario. Para ello el Servicio de Rentas Internas mediante Resolución NAC-DGERCGC09-00704, publicada en el Registro Oficial No. 58 de 30 octubre de 2009, prevé los estados a los cuales se considera para efectos tributarios, paraísos fiscales o jurisdicciones de menor imposición⁷⁴. Para este

⁷¹ Convenio de Cooperación y Asistencia Administrativa Mutua e Intercambio de Información Tributaria. Registro Oficial No. 526, de 2 de septiembre de 2011

⁷² Artículo 134 del Reglamento de aplicación para la Ley de Régimen Tributario Interno.

⁷³ Artículo 48 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

⁷⁴ ANGUILA (Territorio no autónomo del Reino Unido), ANTIGUA Y BARBUDA (Estado independiente), ANTILLAS HOLANDESAS (Territorio de Países Bajos), ARCHIPIÉLAGO DE SVALBARD, ARUBA (Territorio de Países Bajos), ISLA DE ASCENSIÓN, BARBADOS (Estado independiente), BELICE (Estado independiente), BERMUDAS (Territorio no autónomo del Reino Unido), BRUNEI DARUSSALAM (Estado independiente), CAMPIONE D'ITALIA (Comune di Campione d'Italia), COLONIA DE GIBRALTAR, COMUNIDAD DE LAS BAHAMAS (Estado independiente), EL COMMONWEALTH DE DOMINICA (Estado asociado), EMIRATOS ÁRABES UNIDOS (Estado independiente), ESTADO ASOCIADO DE GRANADA (Estado independiente), ESTADO DE BAHREIN (Estado independiente), ESTADO DE KUWAIT (Estado independiente), ESTADO DE QATAR (Estado independiente), ESTADO LIBRE ASOCIADO DE PUERTO RICO (Estado asociado a los EEUU), FEDERACIÓN DE SAN CRISTÓBAL (Islas Saint Kitts and Nevis: independientes), GRAN DUCADO DE LUXEMBURGO, GROENLANDIA, GUAM (Territorio no autónomo de los EEUU), HONG KONG (Territorio de China), ISLA DE COCOS O KEELING, ISLA

caso, la legislación ha previsto un régimen especial, con el objeto de evitar la evasión fiscal consecuencia de las transacciones con dichos países. Así, para rentas provenientes de paraísos fiscales no se aplica exención alguna cuando las mismas tributaron en otra jurisdicción y dichas rentas forman parte de la renta global del contribuyente⁷⁵.

En el régimen para paraísos fiscales la Ley también prevé que los sujetos pasivos que realicen transacciones con sociedades domiciliadas, constituidas o ubicadas en una jurisdicción fiscal de menor imposición, o en paraísos fiscales, serán considerados como partes relacionadas⁷⁶ y con ello deberán cumplir con todas las obligaciones que dicha calidad acarrea como lo es la presentación de informes de precios de transferencia cuando el caso lo requiera. Los paraísos fiscales son en definitiva medios importantes para evitar la evasión de impuestos, puesto que las transacciones que se originan con estos Estados en la búsqueda de eludir o incluso evadir impuestos en otras jurisdicciones, implica que las legislaciones consideren gastos no deducibles y rentas gravables.

DE COOK (Territorio autónomo asociado a Nueva Zelanda), ISLA DE MAN (Territorio del Reino Unido), ISLA DE NORFOLK, ISLA DE SAN PEDRO Y MIGUELÓN, ISLA QESHM, ISLAS AZORES, ISLAS CAIMÁN (Territorio no autónomo del Reino Unido), ISLAS CHRISTMAS, ISLAS DEL CANAL (Guernesey, Jersey, Alderney, Isla de Great Stark, Herm, Little Sark, Brechou, Jethou, Lihou), ISLAS DEL PACÍFICO, ISLAS SALOMÓN, ISLAS TURKAS E ISLAS CAICOS (Territorio no autónomo del Reino Unido), ISLAS VÍRGENES BRITÁNICAS (Territorio no autónomo del Reino Unido), ISLAS VÍRGENES DE ESTADOS UNIDOS DE AMÉRICA, KIRIBATI, LABUAN, MACAO, MADEIRA (Territorio de Portugal), MONTSERRAT (Territorio no autónomo del Reino Unido), MYAMAR (ex Birmania), NIGERIA, NIUE, PALAU, PITCAIRN, POLINESIA FRANCESA (Territorio de Ultramar de Francia), PRINCIPADO DE LIECHTENSTEIN (Estado independiente), PRINCIPADO DE MÓNACO, PRINCIPADO DEL VALLE DE ANDORRA, REINO DE SWAZILANDIA (Estado independiente), REINO DE TONGA (Estado independiente), REINO HACHEMITA DE JORDANIA, REPÚBLICA COOPERATIVA DE GUYANA (Estado independiente), REPÚBLICA DE ALBANIA, REPÚBLICA DE ANGOLA, REPÚBLICA DE CABO VERDE (Estado independiente), REPÚBLICA DE CHIPRE, REPÚBLICA DE DJIBOUTI (Estado independiente), REPÚBLICA DE LAS ISLAS MARSHALL (Estado independiente), REPÚBLICA DE LIBERIA (Estado independiente), REPÚBLICA DE MALDIVAS (Estado independiente), REPÚBLICA DE MALTA (Estado independiente), REPÚBLICA DE MAURICIO, REPÚBLICA DE NAURU (Estado independiente), REPÚBLICA DE PANAMÁ (Estado independiente), REPÚBLICA DE SEYCHELLES (Estado independiente), REPÚBLICA DE TRINIDAD Y TOBAGO, REPÚBLICA DE TÚNEZ, REPÚBLICA DE VANUATU, REPÚBLICA DEL YEMEN, REPÚBLICA DEMOCRÁTICA SOCIALISTA DE SRI LANKA, SAMOA AMERICANA (Territorio no autónomo de los EEUU), SAMOA OCCIDENTAL, SAN VICENTE Y LAS GRANADINAS (Estado independiente), SANTA ELENA, SANTA LUCÍA, SERENÍSIMA REPÚBLICA DE SAN MARINO (Estado independiente), SULTANADO DE OMAN, TOKELAU, TRIESTE (Italia), TRISTAN DA CUNHA (SH Saint Helena), TUVALU, ZONA ESPECIAL CANARIA, ZONA LIBRE DE OSTRAVA.

⁷⁵ Artículo 49 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

⁷⁶ Artículo innumerado después del artículo 4 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

En definitiva, existen medios diversos para evitar la evasión fiscal, cada uno funciona dependiendo de las condiciones propias de cada país, siendo así muy importante tomar las decisiones en la presente materia, de conformidad con realidad del país y sobretodo en respeto del ordenamiento jurídico establecido.

La penalización de la evasión fiscal es una de las medidas que se utilizan para contrarrestar este comportamiento en la cultura tributaria de un país. Se trata de un tema que ha generado a lo largo de varios años una enorme polémica, cuyo fundamento lo encontramos en la importancia económica y el impacto social de esta práctica.⁷⁷ El Código Tributario establece las sanciones aplicables en caso de suscitarse un supuesto de evasión tributaria, constituyendo infracción tributaria a toda acción u omisión que implique violación de normas tributarias sustantivas o adjetivas, mismas que se clasifican en delitos, contravenciones y faltas reglamentarias.

La evasión fiscal no es una práctica propia o exclusiva del Ecuador. Colombia, en los últimos años, se ha mantenido como uno de los países latinoamericanos con más alto índice de evasión fiscal⁷⁸, ante lo cual se ha venido analizando la posibilidad de criminalizar la conducta de evasión fiscal, bajo la denominación de “defraudación al fisco nacional”⁷⁹. Sin embargo, esta propuesta no pudo pasar el debate en las últimas reformas tributarias de este país.

En general, se percibe que el problema de la evasión fiscal en el país, así como en Latinoamérica, tiene como una de sus causas la ineficiencia de los servicios públicos prestados por el Estado, es decir, la población espera que el pagar sus impuestos no signifique una disminución en su capacidad económica con respecto a la satisfacción de sus necesidades, puesto que el Estado debería suplir con los impuestos recaudados, las necesidades de la población. De esta manera es como en países europeos se establece un porcentaje de impuesto a la renta incluso mayor al 50% de ingresos, sin embargo, a cambio los ciudadanos poseen todos los servicios básicos, de educación, salud, etc., que compensan plenamente el pago de un impuesto alto.

⁷⁷ “La Penalización de la evasión fiscal dentro de un entorno de justicia tributaria”. PONTIFICIA UNIVERSIDAD JAVERIANA, Facultad de Ciencias Jurídicas, Bogotá, 2003.

⁷⁸ www.caracol.com

⁷⁹ Ponencia para Primer Debate al Proyecto de Ley No 080 (C) 093 (S) 2002, por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial, y se dictan otras disposiciones. Colombia.

En nuestro país, la Administración Tributaria se inclina por determinar al contribuyente, al establecer la diferencia que debe cancelar al fisco y establecer un recargo e intereses, antes que acusar a por evasión fiscal, y eso debido a que la criminalización de la evasión fiscal en nuestro país no es una práctica muy común y de hecho son pocos los casos juzgados por este delito. Es importante establecer que si bien existen medios para evitar la evasión fiscal, no solo administrativos a través de las potestades otorgadas al Servicio de Rentas Internas, sino también penales como el establecimiento de delitos tributarios, el problema es la escasa cultura tributaria de la población acompañada de la falta de prestaciones de calidad por parte del Estado. Sin embargo, y a pesar de todos los inconvenientes tras el sistema tributario en el Ecuador, el mismo tiene parámetros, principios y normas que deben cumplirse.

1.3.2. El Anticipo de Impuesto a la Renta como medio para evitar la evasión de impuestos

Una vez que nos hemos referido a los distintos mecanismos previstos en la doctrina y el derecho nacional y comparado para luchar contra la evasión fiscal, pasaremos a analizar si el anticipo de impuesto a la renta puede considerarse un método para evitar esta práctica nociva para los sistemas tributarios. El anticipo de impuesto a la renta es una herramienta tributaria que se ha venido usando desde hace mucho tiempo en nuestro país, con el objetivo de pagar provisionalmente y en forma previa valores con cargo al impuesto causado⁸⁰. Dicho pago se deriva de la norma tributaria que manda a los contribuyentes a declarar, liquidar y pagar el impuesto a la renta en los lugares y fechas determinados por el Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno⁸¹, siendo una de las obligaciones formales, el pago de dicho anticipo.

Es preciso determinar si la aplicación del anticipo de impuesto a la renta constituye fielmente un medio para evitar la evasión fiscal, debiendo hallar un justificativo para su implementación. Dentro de las estadísticas publicadas por el Servicio de Rentas Internas sobre recaudación encontramos las siguientes cifras:

⁸⁰ VIVAR, Gabriel, “Nuevo alcance del anticipo del impuesto a la renta”. Revista Moore Stephens Newsletter. Septiembre-diciembre 2010.

⁸¹ Ley de Régimen Tributario Interno: Art. 40.- Plazos para la declaración.- Las declaraciones del impuesto a la renta serán presentadas anualmente por los sujetos pasivos, en los lugares y fechas determinados por el reglamento.

CONCEPTOS	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999
Impuesto a la Renta Global	-	308.738,8	398.165,8	397.718,5	417.370,0	415.354,0	112.559,0
Retenciones en la fuente	-	209.017,5	287.317,2	287.233,5	289.647,9	334.370,8	58.456,4
● Anticipos a la renta ●	-	● 60.488,3	● 75.434,0	● 66.535,2	● 68.870,6	● 39.397,1	● 924,9
Herencias, Legados y Donaciones	-	-	-	-	-	-	-
Declaraciones	-	39.253,0	35.414,6	43.949,8	60.851,5	41.586,2	53.177,6
Personas Naturales	-	-	-	-	-	6.071,2	4.795,5
Personas Jurídicas	-	-	-	-	-	35.515,0	48.382,1

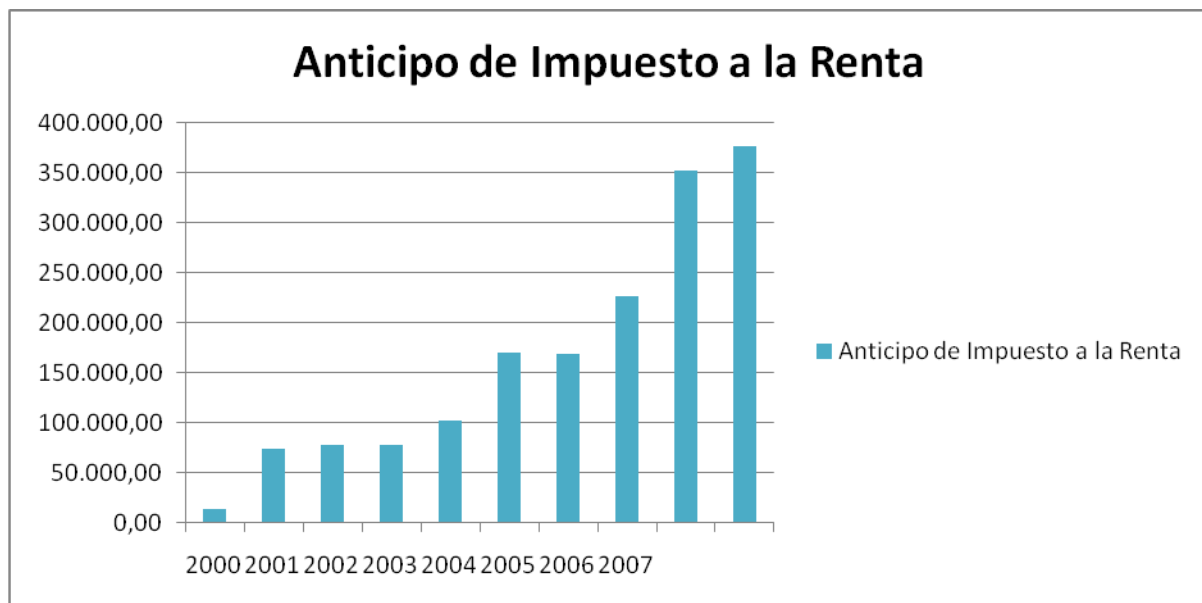
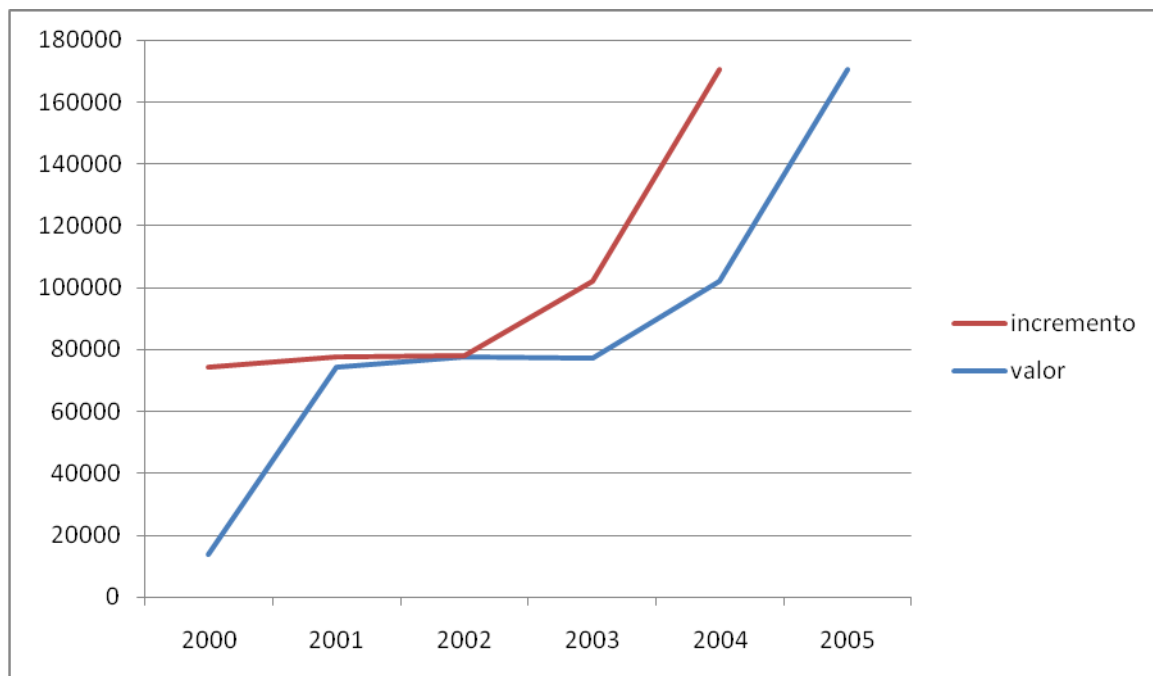
2000	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009
266.925,7	591.660,4	670.974,6	759.247,7	908.141,5	1.223.103,4	1.497.378,6	1.740.848,9	2.369.246,8	2.551.745,0
190.182,9	324.971,1	425.781,1	513.539,8	586.119,5	683.186,8	841.352,4	1.047.034,9	1.413.583,1	1.406.323,1
● 13.973,1	● 74.240,9	● 77.664,9	● 77.050,9	● 102.016,6	● 170.485,8	● 168.276,1	● 226.738,8	● 352.325,5	● 376.192,4
-	-	110,7	359,4	379,3	625,4	1.707,0	3.257,4	3.199,0	2.798,7
62.769,7	192.448,4	167.417,9	168.297,6	219.628,1	368.805,4	486.043,1	463.817,7	600.139,3	766.430,7
9.770,8	22.196,3	23.798,2	24.975,7	23.220,0	26.648,3	31.401,5	39.392,6	60.287,3	81.632,6
52.999,0	170.252,1	143.619,6	143.321,9	196.406,2	342.157,2	454.641,6	424.425,1	539.852,0	684.798,1

82

De los datos publicados por el Servicio de Rentas Internas en su portal web, podemos observar que la recaudación por concepto de anticipo de impuesto a la renta constituye un ingreso muy importante para el fisco, y que de acuerdo con las estadísticas el monto de recaudación ha venido a incrementarse de una manera apresurada, mas, ello no ha ocurrido únicamente como consecuencia de la recaudación del anticipo, pues en general, se ha incrementado la recaudación tributaria, incluida la de otros tributos.

El incremento más importante podemos verificarlo entre el año 2000 al 2001 donde la recaudación de anticipo de impuesto a la renta incrementó, de USD 13.973,1 millones a USD 74.240,9 de dólares de los Estados Unidos de América, es decir, la Administración Tributaria incrementó su recaudación por este concepto en USD 60.267,8 millones de dólares de los Estados Unidos de América, para seguir incrementando los valores de acuerdo al siguiente gráfico:

⁸² Histórico de recaudación del Servicio de Rentas Internas, en miles de dólares de los Estados Unidos de América.



Otro incremento importante se verificó entre el año 2004 y 2005, donde la recaudación aumentó en USD 68.469,2 millones de dólares de los Estados Unidos de América, sin embargo al año 2006, dicho incremento no se visualizó decayendo la recaudación por anticipo por un valor de USD 2.209,7 millones de dólares. Las razones por las cuales disminuyó la recaudación, pudieron ser varias, en especial la crisis política que en efecto acarreo una crisis económica, pues para el año 2005, Lucio Gutiérrez se

convirtió en el tercer presidente que no concluyó su mandato en nuestro país, desde 1997⁸³. En la parte económica, el Ecuador vivió un incremento de la inflación de 1,82 en enero de 2005, hasta alcanzar un 4,23 en marzo de 2006.⁸⁴

De igual forma, nuevamente se experimentó un incremento importante en la recaudación del anticipo, de USD 125.586,7 millones de dólares, entre el año 2007 y 2008. Tomemos en cuenta que mediante Ley s/n publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242 de 29 de diciembre de 2007, se introdujo una reforma con respecto al cálculo del anticipo de impuesto a la renta, disponiendo que las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual y las empresas públicas sujetas al pago del impuesto a la renta, deberán calcular como anticipo una suma equivalente al 50% del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior, menos las retenciones en la fuente del impuesto a la renta que les hayan sido practicadas en el mismo. Mientras que las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades, podían escoger entre el cálculo antes señalado o la suma matemática del 0.2% del patrimonio total, 0.2% del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta, 0.4% del activo total y 0.4% del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta.

Estas facilidades y las situaciones políticas, económicas y sociales del país pudieron ser la causa de dicho incremento en la recaudación, mas, con las reformas tributarias incluidas en la Ley s/n, publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 94 de 23 de diciembre de 2009, y la Ley s/n publicada en el Segundo Suplemento del Registro Oficial No. 351, de 29 de diciembre de 2010, empezó a decaer para la recaudación del año 2010 en un monto de USD 78425,8 millones de dólares de los Estados Unidos de América y por la cifra publicada por el Servicio de Rentas Internas en su portal web, podría ser que para el 2011 también dicha cifra decaiga, pues en el primer semestre (enero a julio) del presente año se ha recaudado por anticipo de impuesto a la renta un valor de USD 113.884,7 millones de dólares, cifra menor a la

⁸³http://www.ecuador.us/news/archives/government/alfredo_palacio_presidente_del_ecuador_abril_20_2005/

⁸⁴ Situación Económica del País del I semestre del 2007, publicada por el Ministerio de Economía y Finanzas. Pág. 9

recaudación por este concepto en el primer semestre 2010 que fue de USD 145.358,1 millones de dólares.⁸⁵

En efecto de las cifras se desprende que el anticipo de impuesto a la renta es un medio muy importante de recaudación tributaria en el Ecuador, pues representa un valor importante de ingresos al fisco, sin embargo el carácter de medio para evitar la evasión de impuestos, no lo puede otorgar el nivel de recaudación, en razón de que una medida para evitar la evasión de impuestos debería reducir la falta de cumplimiento de sus obligaciones por parte de los contribuyentes⁸⁶.

En este sentido se debe aclarar que la evasión fiscal no es resultado de la magnitud de las tasas de impuesto sean altas o bajas y de la mayor o menor recaudación que se verifique, sino de la percepción que tienen los contribuyentes respecto a la posibilidad de ser detectados y castigados.⁸⁷ Es así como, por poner un ejemplo, en México en 1992 la tasa de impuesto al valor agregado era del 15% y 20%, con una reducción para efectos del ejercicio anterior del 10%, ante lo cual la recaudación disminuyó un -10.3% en términos reales con respecto al año anterior. De igual forma en 1993 aunque la recaudación fue mayor a la de 1992, no logró alcanzar el nivel que tenía en 1991⁸⁸. Para el 1996 la tasa impositiva de dicho impuesto en México era 50% más alta, lo cual implicaba que la recaudación debió haber aumentado, sin embargo tampoco lo hizo en la medida en la que se esperaba, demostrando que aún no con una mayor tasa del impuesto se garantiza una mejor recaudación⁸⁹, esto pues las prácticas evasivas de impuestos se manifiestan por un tema de cultura tributaria, para lo cual son preciso medidas de prevención, control y castigo.

Para cuantificar la evasión existen métodos como la información cruzada, la cual permite determinar gracias a datos proporcionados por distintas administraciones tributarias, el porcentaje de contribuyentes, ingresos gravados o exentos y el nivel de pago de impuestos. Por tanto, no es una regla general que una mayor recaudación refleje

⁸⁵ Estadísticas de recaudación publicadas en el portal web del Servicio de Rentas Internas.

⁸⁶ COSULICH AYALA, Jorge. "La Evasión Tributario". SECRETARIO EJECUTIVO DEL CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRADORES TRIBUTARIOS, PROYECTO REGIONAL DE POLITICA FISCAL CEPAL-PNUD. Paraguay

⁸⁷ BARCELATA CHAVEZ, Hilario, "Recaudación del IVA y Evasión Fiscal". Biblioteca Virtual de Derecho, Economía y Ciencias Sociales, México, 2006.

⁸⁸ Id.

⁸⁹ Id.

una menor evasión, pues, como ya dije, puede deberse a otros factores, incluso una alza de tarifa. En tanto, de las cifras de recaudación del año 2010 y 2011 se entendería que al disminuir la recaudación del anticipo de impuesto a la renta, estaría aumentando la evasión fiscal, pudiendo ser uno de los factores, el nuevo cálculo que tiene la norma.

CAPITULO II

EL TRATO DISCRIMINATORIO DENTRO DE LA NORMA TRIBUTARIA

La Ley s/n, publicada en el Tercer Suplemento del Registro Oficial No. 242 de 29 de diciembre de 2007, modificó al artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, incluyendo las siguientes reformas, objeto del presente trabajo:

“Art. 41.- Pago del impuesto.- Los sujetos pasivos deberán efectuar el pago del impuesto a la renta de acuerdo con las siguientes normas:

...2.- Las personas naturales, las sucesiones indivisas, las sociedades, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual, deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente de conformidad con las siguientes reglas:

a) Las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual:

Una suma equivalente al 50% del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior, menos las retenciones en la fuente del impuesto a la renta que les hayan sido practicadas en el mismo;

b) Las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades:

Un valor equivalente a la suma matemática de los siguientes rubros:

- El cero punto dos por ciento (0.2%) del patrimonio total.

- El cero punto dos por ciento (0.2%) del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta.

- El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del activo total.

- El cero punto cuatro por ciento (0.4%) del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta...

c) El anticipo, que constituye crédito tributario para el pago de impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso, se pagará en la forma y en el plazo que establezca el Reglamento, sin que sea necesario la emisión de título de crédito. El pago del anticipo a que se refiere el

literal anterior se realizará en los plazos establecidos en el reglamento y en la parte que exceda al valor de las retenciones que le hayan sido practicadas al contribuyente en el año anterior al de su pago; el saldo se pagará dentro de los plazos establecidos para la presentación de la declaración del impuesto a la renta del ejercicio fiscal en curso y conjuntamente con esta declaración;

d) Si en el ejercicio fiscal, el contribuyente reporta un Impuesto a la Renta Causado superior a los valores cancelados por concepto de Retenciones en la Fuente de Renta más Anticipo; deberá cancelar la diferencia;

e) (Sustituido por el Art. 13, num. 3 de la Ley s/n, R.O. 94-2S, 23-XII-2009).- Para el caso de los contribuyentes definidos en el literal a) de este artículo, si no existiese impuesto a la renta causado o si el impuesto causado en el ejercicio corriente fuese inferior al anticipo pagado más las retenciones, tendrán derecho a presentar el correspondiente reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso, por el total de lo que sobrepase el impuesto a la renta causado.

Los contribuyentes definidos en el literal b) de este artículo, tendrán derecho a presentar el correspondiente reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso, según corresponda, así:

- i) Por el total de las retenciones que se le hubieren efectuado, si no causare impuesto a la renta en el ejercicio corriente o si el impuesto causado fuere inferior al anticipo pagado;*
- ii) Por las retenciones que le hubieren sido efectuadas, en la parte en la que no hayan sido aplicadas al pago del impuesto a la renta, en el caso de que el impuesto a la renta causado fuere mayor al anticipo pagado.*

El Servicio de Rentas Internas dispondrá la devolución de lo indebido o excesivamente pagado ordenando la emisión de la nota de crédito, cheque o acreditación respectiva;...

i) (Sustituido por el Art. 13, num. 4 de la Ley s/n, R.O. 94-S, 23-XII-2009).- El Servicio de Rentas Internas, en el caso establecido en el literal a) de este artículo, previa solicitud del contribuyente, podrá conceder la reducción o exoneración del pago del anticipo del impuesto a la renta de conformidad con los términos y las condiciones que se establezcan en el reglamento.

El Servicio de Rentas Internas podrá disponer la devolución del anticipo establecido en el literal b) por un ejercicio económico cada trienio cuando por caso fortuito o fuerza mayor se haya visto afectada gravemente la actividad económica del sujeto pasivo en el ejercicio económico respectivo; para el efecto el contribuyente presentará su petición debidamente justificada sobre la que el Servicio de Rentas Internas realizará las verificaciones que correspondan. Este anticipo, en caso de no ser acreditado al pago del impuesto a la renta

causado o de no ser autorizada su devolución se constituirá en pago definitivo de impuesto a la renta, sin derecho a crédito tributario posterior...⁹⁰ (El subrayado es mío)

Como se desprende de la norma citada, para calcular el valor del anticipo de impuesto a la renta, se deberá observar que las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad y las empresas que tengan o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos, deberán aplicar una suma equivalente al 50% del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior, menos las retenciones en la fuente que se les haya realizado en dicho ejercicio. Y por otro lado, las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades, deberán tomar un valor equivalente a la suma matemática del 0.2% del patrimonio total, 0.2% del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta, 0.4% del activo total, 0.4% del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta.

El hecho de otorgarles a las personas naturales, sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad y empresas que tengan suscritos contratos petroleros con el Estado, el derecho a solicitar la devolución de lo pagado indebidamente o en exceso, por concepto de anticipo de impuesto a la renta, mientras que a contribuyentes como personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y a las sociedades no se les reconoce tal derecho, hace preciso analizar si estamos ante un caso de trato discriminatorio, a fin de determinar si esta distinción se basa en los fundamentos y razonamientos necesarios para constituir una justificación, puesto que a primera vista, una restricción al derecho a devolución del anticipo pagado en exceso podría obedecer a la necesidad del fisco de recaudar todo lo que pueda de los contribuyentes, y en especial de contribuyentes que considere que pueden aportar más al fisco.

También es importante señalar, que de no encontrar racionalidad en la creación de esta norma, tomando en cuenta que después del análisis del primer capítulo del presente trabajo, el anticipo de impuesto a la renta, considerado como impuesto a la renta mínimo pagado, además de desnaturalizar a este impuesto y a las normas que lo regulan, podría conducirnos a afirmar que en nuestro país se está considerando como parte de la legislación, impuestos que no se basan en el criterio de equidad reconocido por la Constitución. El principio de equidad, se basa en un concepto filosófico aristotélico con el cual se superó la visión ortodoxa de la igualdad, mediante la cual se entregaba a todos los

⁹⁰ Artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno.

mismos derechos y obligaciones. Se resume en la máxima: “dar a cada uno lo que le corresponde”. A través de este principio, se pretende establecer, que para llegar a una verdadera igualdad se debe atender a las características y condiciones de los contribuyentes para determinar en qué medida deben realizar sus aportaciones impositivas. Este principio se encuentra íntimamente relacionado con los principios de progresividad y capacidad contributiva.

Dentro de este principio debemos tomar en cuenta también que hoy en día se busca verificar la igualdad y no discriminación, es decir, no solo una igualdad de trato igual a todos, sino una no discriminación, misma que implica que se tome en cuenta las diferencias entre unos y otros, siempre basados en criterios de racionalidad y proporcionalidad.⁹¹

En virtud de que el anticipo de impuesto a la renta es al momento uno de los medios más importantes de la Administración Tributaria para recaudar ingresos netos para el Estado, tiene una importancia social y económica muy alta, pues por poner un ejemplo, una compañía que sin tener actividad económica por circunstancias varias que puede ser por falta de flujo para desarrollar su objeto social, por haber generado muchas pérdidas en años anteriores y que le imposibilita el pagar gastos como sueldos a empleados, o incluso compañías que por decisión de sus dueños han dejado de operar y por tanto no tienen ingresos, deban pagar un anticipo de impuesto a la renta, calculado por ingresos que no tienen, activos que pudieren tener, costos y gastos en los que pudieren incurrir y patrimonio, que toda compañía posee, y que al no generar impuesto a la renta, no pueda reclamar su anticipo pagado, mientras que a otros si se les reconoce dicho derecho a devolución. Ello implica que probablemente la norma sea injusta, pero más aún, sea discriminatoria, y por tanto, inconstitucional.

Dada la necesidad del Estado de encaminar su normativa hacia el respeto a la Constitución y los tratados, y una vez establecido el motivo de las reformas a la Ley de Equidad Tributaria y su proceso de creación, estableceremos si el anticipo del impuesto a la renta cumple o no con los parámetros establecidos para el principio de equidad y no

⁹¹ *Condición jurídica y derechos humanos del niño*, supra nota 1, párr. 46; y *Propuesta de modificación a la Constitución Política de Costa Rica relacionada con la naturalización*, supra nota 32, párr. 56.

discriminación, que evitarían la consideración de que el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno en la parte pertinente es una norma inconstitucional.

2.1. Principio de equidad y no discriminación

Antes del pertinente análisis debemos mencionar que a partir de la Constitución 2008, el sistema tributario en el Ecuador, por norma constitucional, se rige por el principio de equidad, mas no de igualdad. Dentro de un concepto de equidad, el régimen tributario reconoce las diferencias, es decir, aplica la idea de igualdad entre iguales. Mas la igualdad continúa siendo un derecho reconocido en varios instrumentos internacionales, y por tanto también considerado como un principio fundamental para nuestro ordenamiento jurídico, pues, existe una obligación para el Estado de encaminar toda su acción en relación al respeto de dicho principio. Enfocados al análisis de la norma que nos atañe, debemos determinar si se sujeta al principio de equidad, y por tanto, si se sujeta al conjunto formado por *el principio de igualdad y no discriminación*, es decir al trato igualitario pero también al no discriminatorio, tomando en cuenta diferencias y respetándolas, así como estableciéndolas pero con criterios racionales y proporcionales.

En este sentido, la Corte Interamericana de Derechos Humanos, un órgano que se ha preocupado por el establecimiento de dichos criterios, en su Opinión Consultiva 18 de 17 de septiembre de 2003, ha enfatizado el hecho de que todos los Estados parte de la Convención Americana, tal como lo estipula el artículo 1 de la misma, se encuentran comprometidos a respetar los derechos y libertades reconocidas y garantizar su ejercicio sin discriminación alguna. Así, el artículo 1 de la Convención Americana, señala que:

*“1. **Los Estados Partes en esta Convención se comprometen a respetar los derechos y libertades reconocidos en ella y a garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción, sin discriminación alguna por motivos de** raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier otra índole, origen nacional o social, **posición económica**, nacimiento o cualquier otra condición social.”*

La Convención Americana, al igual que muchos instrumentos internacionales que reconocen la obligación de los Estados de garantizar el ejercicio de los derechos sin discriminación alguna, hace referencia a la discriminación por posición económica. Por su parte, el artículo 2 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, que estipula que:

“1. Cada uno de los Estados Partes en el presente Pacto se compromete a respetar y a garantizar a todos los individuos que se encuentren en su territorio y estén sujetos a su jurisdicción, los derechos reconocidos en el presente Pacto, sin distinción alguna de raza, color, sexo, idioma, religión, opinión política o de otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social.”

En este sentido la normativa que reconoce los principios de igualdad y no discriminación como principios de la moral universal, se encuentra en otros documentos como la Carta de la Organización de Estados Americanos, que señala:

“Cada Estado tiene el derecho de desenvolver libre y espontáneamente su vida cultural, política y económica. En este libre desenvolvimiento el Estado respetará los derechos de la persona humana y los principios de la moral universal.”

El artículo 24 de la Convención Americana, que determina que:

“Todas las personas son iguales ante la ley. En consecuencia, tienen derecho, sin discriminación, a igual protección de la ley.”

El artículo 26 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, que estipula que:

“Todas las personas son iguales ante la ley y tienen derecho sin discriminación a igual protección de la ley. A este respecto, la ley prohibirá toda discriminación y garantizará a todas las personas protección igual y efectiva contra cualquier discriminación por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social.”

El artículo 2.1 de la Declaración Universal, el cual señala que:

“Toda persona tiene los derechos y libertades proclamados en esta Declaración, sin distinción alguna de raza, color, sexo, idioma, religión, opinión política o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición.”

El Ecuador ha ratificado tanto la Carta de las Naciones Unidas, como la Convención Americana y el Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, por lo tanto es un sujeto obligado al cumplimiento de las disposiciones en ellos contenidas. De esta manera es claro que tiene como deber el garantizar el libre ejercicio de los derechos de sus habitantes sin ningún tipo de discriminación, como ocurre con la diferenciaciones por posición económica.

La Corte Interamericana de Derechos Humanos⁹², en su Opinión Consultiva 18 de 17 de septiembre de 2003, realiza un análisis sobre lo en efecto se entiende como equidad, una vez que razona sobre los derechos de igualdad y no discriminación, señalando que pueden establecerse distinciones basadas en desigualdades de hecho, que al contrario de ser discriminatorias, constituyen un instrumento para proteger a quien deba ser protegidos, considerando siempre situaciones de debilidad de estas personas en relación a otras. Es claro que para la Corte “no toda distinción de trato puede considerarse ofensiva, por sí misma, de la dignidad humana.”⁹³.

El criterio de equidad deriva en la existencia de dos principios de equidad, horizontal y vertical, la equidad horizontal, es aquella que se expresa entre iguales. En materia tributaria diríamos que los impuestos deben ser iguales para todos los contribuyentes. Mas, por otro lado existe la equidad vertical, que supone, un trato igual entre iguales y desigual entre desiguales⁹⁴. Para que estos principios se manifiesten en la legislación, es necesario analizar por un lado la prevalencia de la igualdad, y por otro, tomar en cuenta las diferencias, siempre en función de criterios válidos, atendiendo a la capacidad contributiva de las personas

En este mismo sentido, la Corte Europea de Derechos Humanos, basándose en “los principios que pueden deducirse de la práctica jurídica de un gran número de Estados

⁹² El 24 de julio de 1984 el Ecuador reconoció la vigencia de los artículos 45 y 62 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos (ratificada por el Ecuador el 21 de octubre de 1977 y vigente desde el 27 de octubre de 1977), mediante Decreto No. 2768, de 24 de julio de 1984, publicado en el Registro Oficial No. 795 del 27 del mismo mes y año. Mediante el artículo 45 de la Convención el Ecuador, el Gobierno del Ecuador reconoce la competencia de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos para recibir y examinar las comunicaciones en que un Estado Parte alegue que otro Estado Parte ha incurrido en violaciones de los derechos humanos establecidos en la citada Convención, en los términos previstos en el parágrafo 2 de dicho Artículo. El aceptar la competencia de la Comisión, así como de la Corte y del Convenio en sí el Estado acepta entre otras cosas adaptar su derecho interno a las disposiciones del Convenio, en tanto las opiniones consultivas son la opinión y desarrollo que realiza la Comisión Interamericana de Derechos Humanos sobre la aplicación de los derechos reconocidos en la Convención al derecho interno de un país, por tanto dichas opiniones deberían ser adoptadas según el caso por los Estados miembros.

⁹³ *Condición jurídica y derechos humanos del niño*, supra nota 1, párr. 46; y *Propuesta de modificación a la Constitución Política de Costa Rica relacionada con la naturalización*, supra nota 32, párr. 56.

⁹⁴ Ver en <http://www.gestiopolis.com/recursos/experto/catsexp/pagans/eco/no1/equidadhorizontalyvertical.htm>

democráticos”, advirtió que sólo es discriminatoria una distinción cuando “carece de justificación objetiva y razonable”⁹⁵.

El problema aquí es que se constituye una discriminación que no se justifica y constituye una falta al derecho a la igualdad reconocido en la Constitución y en los tratados internacionales citados. En este sentido podemos decir que condicionar la devolución del anticipo a las personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y sociedades, debe contener los elementos necesarios para un trato diferencial no discriminatorio, que según la Opinión Consultiva No. 18 de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, son: una justificación razonable, una justificación objetiva, la persecución de un fin legítimo y la proporcionalidad entre los medios y el fin, elementos que analizo en líneas posteriores.⁹⁶

2.1.1. Conceptos básicos

Como antecedente del principio de equidad tenemos el primigenio concepto de la igualdad, que surge con alcance político y jurídico con la Revolución Francesa, con el propósito de poner fin a los privilegios derivados de una sociedad clasista o estamental, afirmando la existencia de una igualdad ante la ley.⁹⁷ Su origen revolucionario deriva en una aplicación, en principio, fuerte y firme, a diferencia de una aplicación racional. Este nacimiento del principio de igualdad a la política y a la vida jurídica se complementa con la positivización de los derechos humanos a partir del siglo XVIII, y el inicio de la defensa de los derechos humanos, se planteó a finales del siglo XVIII en los textos de las Declaraciones Americanas y en la Declaración Francesa. El principio de igualdad ve su transformación más importante con el principio de equidad, mismo que es una visión más amplia de la igualdad concebida en la Revolución Francesa.

⁹⁵ Cfr. Eur. Court H.R., *Case of Willis v. The United Kingdom*, Judgment of 11 June, 2002, para. 39; Eur. Court H.R., *Case of Wessels-Bergervoet v. The Netherlands*, Judgment of 4th June, 2002, para. 46; Eur. Court H.R., *Case of Petrovic v. Austria*, Judgment of 27th of March, 1998, Reports 1998-II, para. 30; Eur. Court H.R., *Case relating to certain aspects of the laws on the use of languages in education in Belgium v. Belgium*, Judgment of 23rd July 1968, Series A 1968, para. 10

⁹⁶ Corte Interamericana de Derechos Humanos. Opinión Consultiva No. 18. Condición jurídica y derechos de los migrantes indocumentados.

⁹⁷ LEJEUNE VALCARCEL, Ernesto, “El Principio de Igualdad”, en AMATUCCI, Andrea, Tratado de Derecho Tributario, Editorial Temis, Bogotá- Colombia, 2001, p 224.

Este principio de igualdad, entendido en su concepto más amplio como equidad, es aceptado con fuerza en la sociedad, en todos sus ámbitos, y por tanto, no podía ser ajeno al sistema tributario. En éste, nace también y en dos condiciones: por un lado la igualdad de todos ante la ley, es decir todos los ciudadanos tienen el mismo sometimiento a la ley, al tributo sin excepción; y por otro, una igualdad con respecto a la medida o cuantificación de las obligaciones tributarias.⁹⁸

Dentro del principio de igualdad en materia tributaria, sus dos enfoques constituyen otros principios tributarios. En primer lugar, el principio de generalidad, o una igualdad jurídica, que en palabras del profesor Víctor Uckmar, es la igualdad a la que someten todos los contribuyentes con respecto a la norma tributaria sin excepción⁹⁹. En segundo lugar, y como complemento, existe el principio de capacidad contributiva, por el cual, a pesar de que todos se someten al tributo, todos lo hacen en función de su capacidad contributiva, es decir, conforme a una justa distribución de las cargas tributarias.¹⁰⁰

Estos aspectos del principio de igualdad se vieron reflejados con el objetivo de evitar sobre todo los privilegios, como por ejemplo aquellos propios de la Francia anterior a la Revolución, donde la nobleza y el clero no eran considerados para el pago de impuestos, pues para ellos era algo deshonesto, en virtud de su convicción de que eran un estrato superior de la sociedad. Sólo una vez desatada la Revolución, por miedo a la aplicación de esta condición para la nobleza y el clero, se incluyó específicamente la prohibición de privilegios tributarios en la constitución.¹⁰¹

⁹⁸ El profesor Uckmar en su obra "Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario" manifiesta que la igualdad se entiende en dos sentidos, el sentido jurídico, como una paridad de posiciones donde se excluye cualquier dispensa por clase, raza, y religión, para mantener a todos los contribuyentes bajo las mismas condiciones, circunstancias y régimen fiscal. Por otro lado, señala que la igualdad en sentido económico, significa la obligación de contribuir al fisco en igual medida, pero entendida esta medida como sacrificio, de conformidad con su capacidad contributiva.

⁹⁹ UCKMAR, Víctor, "Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario", Editorial Temis, Bogotá, 2002, p 59.

¹⁰⁰ LEJEUNE VALCARCEL, Ernesto, "El Principio de Igualdad", en AMATUCCI, Andrea, Tratado de Derecho Tributario, Editorial Temis, Bogotá- Colombia, 2001, p 225.

¹⁰¹ UCKMAR, Víctor, "Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario", Editorial Temis, Bogotá, 2002, p 59.

Esta igualdad, expresada por la prohibición de privilegios por el sometimiento de todos por igual a la norma tributaria, también se puede entender en un sentido más amplio, esto es el que dicho derecho permite legitimar a un sujeto para pedir al órgano competente, la corrección o rectificación de una situación que determina una desigualdad sustantiva o real, para que éste adopte las medidas necesarias y pertinentes para detener y remediar este hecho.¹⁰²

En palabras de Corte Suprema de Justicia Colombiana en Sentencia No. 124 de 3 de septiembre de 1987, la igualdad en materia tributaria no puede establecerse únicamente desde un punto de vista jurídico-formal *“sino con criterio práctico, aunque no necesariamente matemático... si el principio de igualdad fuera aplicado de un modo formalista al sistema tributario, éste terminaría siendo inequitativo en la práctica... Por eso la doctrina y la legislación han abandonado las tarifas proporcionales, sustituyéndolas por las progresivas que gravan más fuertemente a quienes obtengan ingresos elevados... La búsqueda de la equidad del sistema tributario ha conducido a establecer distintos regímenes de acuerdo con las peculiaridades de cada tipo de actividad productiva... Unas veces, entonces, sacrifica la igualdad jurídica en aras de la real; otras, se prescinde de ambas para buscar la realización de valores diferentes que, desde luego, interesan al bien común”*¹⁰³.

De conformidad con el análisis de la Corte Colombiana, y en concordancia con el principio de equidad recogido en la Constitución Ecuatoriana del 2008, es preciso analizar al principio de igualdad desde esta perspectiva, es decir desde la equidad.

2.1.2. Principio de Equidad manifestado en la relación entre el principio de igualdad y no discriminación

Con respecto al principio de equidad, se ve expresada una relación importante entre los conceptos de igualdad y no discriminación. La Corte Interamericana de Derechos Humanos ha desarrollado mucho este tema a través de sus sentencias y opiniones consultivas, como es el caso de la Opinión Consultiva 18 de 17 de septiembre de 2003, solicitada por los Estados Unidos Mexicanos, donde la Corte manifestó que:

¹⁰² Id p 160

¹⁰³ Sentencia No. 124 de 3 de septiembre de 1987 de la Corte Suprema de Justicia Colombiana.

“83. **La no discriminación, junto con la igualdad ante la ley y la igual protección de la ley a favor de todas las personas, son elementos constitutivos de un principio básico y general relacionado con la protección de los derechos humanos.** El elemento de la igualdad es difícil de desligar de la no discriminación. Incluso, los instrumentos ya citados (supra párr. 71), al hablar de igualdad ante la ley, señalan que este principio debe garantizarse sin discriminación alguna. Este Tribunal ha indicado que “[e]n función del reconocimiento de la igualdad ante la ley se prohíbe todo tratamiento discriminatorio”¹⁰⁴.¹⁰⁵

La Opinión Consultiva 18 de 17 de septiembre de 2003, como se indicó, muestra claramente el criterio de la Corte Interamericana de Derechos Humanos al establecer que una de las manifestaciones del principio de igualdad es el considerar iguales a los iguales y desiguales a los desiguales, es decir, que para que exista un trato basado en el principio de igualdad, se debe también tomar en cuenta las diferencias de las personas. En este sentido, cabe perfectamente que el ordenamiento jurídico establezca distinciones basadas en desigualdades de hecho, que al contrario de ser discriminatorias, constituyen un instrumento para proteger a quien deba ser protegido. Como bien manifiesta la Corte, se deben considerar siempre situaciones de debilidad o vulnerabilidad en relación a otras. En este sentido, la norma reformativa del anticipo de impuesto a la renta, al establecer una diferenciación entre contribuyentes debe hacerlo en base a las consideraciones expresadas de manera que no se convierta en una norma discriminatoria. Sin embargo, como he venido analizando, las dos clases de contribuyentes tienen características que no permiten evidenciar la necesidad de diferenciarlos en esas precisas categorías. En primer lugar si buscamos un criterio cuantitativo, se debería haber tomado variables concretas como la cantidad de contribuyentes o el aporte de cada grupo a la recaudación de impuestos, o por otro lado, si se tomaba un criterio cuantitativo, las características de cada grupo deberían ser distintas y por tanto merecedoras de un tratamiento distinto.

Sobre los criterios que se consideró para distinguir a los contribuyentes a efectos de la aplicación del anticipo del impuesto a la renta, es preciso señalar que si los ingresos fueren el supuesto que sirvió como fuente para hacer la diferenciación, si bien las personas naturales y las sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, no tienen los mismos ingresos que las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar

¹⁰⁴ *Propuesta de modificación a la Constitución Política de Costa Rica relacionada con la naturalización.* Opinión Consultiva OC-4/84 del 19 de enero de 1984. Serie A No. 4, párr. 54.

¹⁰⁵ *Condición Jurídica y Derechos de los Migrantes Indocumentados.* Opinión Consultiva OC-18/03 del 17 de septiembre de 2003. Párr. 87.

contabilidad y las sociedades¹⁰⁶, las empresas petroleras –como ya se analizó en esta disertación-, pertenecen en su mayoría al grupo de grandes contribuyentes y se asimilan por tanto más a las sociedades que a los contribuyentes no obligados a llevar contabilidad. Por lo tanto, el volumen de ingresos no es un criterio que pueda servir como justificativo para conferirles un trato distinto para con respecto al resto de contribuyentes.

El segundo criterio que podría justificar el trato diferenciado es la protección de la inversión de los contribuyentes, y por tanto, su aporte al fisco. Se pudo considerar que los ingresos de las empresas petroleras que mantengan suscritos contratos con el Estado merecen más protección que otras sociedades; sin embargo, estas sociedades no son las únicas empresas que mantienen contratos con el Estado, pues existen por ejemplo, constructoras que realizan obras para el Estado, a quienes también interesa darles una protección especial. Hay que tomar en cuenta que la inclusión de normas en un ordenamiento jurídico necesita de un análisis importante atendiendo a los principios de proporcionalidad, razonabilidad y necesidad¹⁰⁷. En este caso la calidad jurídica, o por ponerlo más claro, el objeto social en sí, o la actividad económica del contribuyente no tiene la suficiente fuerza para determinar un trato distinto en razón de que no puede ser proporcional la aplicación de un beneficio a un grupo de contribuyentes cualquiera sea su actividad económica, pero que por ley no se encuentren obligados a llevar contabilidad, y a un grupo distinto con una actividad económica específica como lo es la actividad petrolera. Por otro lado no puede ser racional pues la diferenciación carece de un sentido cuantitativo o cualitativo, al ser como ya dije, el grupo del beneficio (personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad y sociedades que mantengan contratos de

¹⁰⁶ Las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad y las empresas que tengan o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos, deberán aplicar una suma equivalente al 50% del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior, menos las retenciones en la fuente que se les haya realizado en dicho ejercicio. Mientras que, las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades, deberán tomar un valor equivalente a la suma matemática del 0.2% del patrimonio total, 0.2% del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta, 0.4% del activo total, 0.4% del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta. Al primer grupo de contribuyentes se les devolverá a través de una solicitud de pago indebido o en exceso, el valor pagado en exceso por anticipo de impuesto a la renta cuando no haya causado Impuesto a la Renta, o éste hubiere sido menor que el anticipo, mientras que al segundo grupo de contribuyentes, se limita dicha devolución para cada trienio cuando por caso fortuito o fuerza mayor se haya visto afectada gravemente la actividad económica del sujeto pasivo y en caso de no ser acreditado al pago del impuesto a la renta causado o de no ser autorizada su devolución se constituirá en pago definitivo de impuesto a la renta, sin derecho a crédito tributario posterior.

¹⁰⁷ Sentencia C-160 de la Corte Constitucional Colombiana. 1999

explotación petrolera con el Estado), son un grupo de características distintas, y de igual forma de cantidades y portes distintos. Y finalmente, si pensamos en un criterio de necesidad, por apoyar a la industria nos encontramos que existen industrias como de construcción o alimenticia, que dan buenos ingresos al Estado y que también necesitarían del apoyo del gobierno. Para evitar subjetividades, los análisis de proporcionalidad, racionalidad o necesidad deben basarse en variables objetivas como lo es la capacidad contributiva. Y tomando estas variables, podemos ver que aun así no encuentra sentido una distinción, en razón de que personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad y sociedades que mantengan contratos de explotación petrolera con el Estado, no cuentan con el mismo nivel de capacidad contributiva, empezando porque para encasillarse en un sujeto no obligado a llevar contabilidad, deberán operar con un capital propio que al inicio de sus actividades económicas o al 1o. de enero de cada ejercicio impositivo que no supere los USD 60.000 o que sus ingresos brutos anuales, no superen los USD 100.000 o que sus costos y gastos anuales, no superen los USD 80.000¹⁰⁸. Esto, en comparación con empresas con contratos petroleros deja dudas que aclarar, pues, por ejemplo la compañía Andes Petroleum Ecuador Ltd., para el año 2010 tuvo un impuesto causado de \$33.554.297,67¹⁰⁹, valor significativamente más alto que el que podría llegar a tributar una persona con ingresos anuales de hasta USD 100.000.

Ante este derecho a la no discriminación e igualdad, señala la Corte Interamericana de Derechos Humanos, que se encuentra también el hecho del trato distintivo, que para que no constituya discriminación debe ser razonable, proporcional y tener un objetivo, es decir, que se entenderá admisible un trato distinto que contenga estas características, mientras que cuando el trato no las contenga, será discriminatorio y por lo tanto inadmisibles. En este sentido, se entiende como discriminación a toda restricción o privilegio que no sea objetivo y razonable y que por lo tanto viole los derechos humanos.

La protección igualitaria es un principio establecido y consagrado en muchos instrumentos internacionales¹¹⁰, por lo tanto nuevamente, toda la legislación debe

¹⁰⁸ Artículo 37 del Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno.

¹⁰⁹ Valor tomado de la página web del Servicio de Rentas Internas.

¹¹⁰ Algunos de estos instrumentos internacionales son: Carta de la OEA (artículo 3.1); Convención Americana sobre Derechos Humanos (artículos 1 y 24); Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre (artículo 2); Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en Materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, "Protocolo de San Salvador" (artículo 3); Carta de las Naciones Unidas (artículo 1.3); Declaración Universal de

encontrarse en concordancia con este principio, por ser un deber universal a favor del respeto y garantía de los derechos humanos.

Este principio de igualdad ante la ley y la no discriminación, como ya lo dijimos, ha sido desarrollado especialmente por la Corte Interamericana, que ha entendido que:

“[l]a noción de igualdad se desprende directamente de la unidad de naturaleza del género humano y es inseparable de la dignidad esencial de la persona, frente a la cual es incompatible toda situación que, por considerar superior a un determinado grupo, conduzca a tratarlo con privilegio; o que, a la inversa, por considerarlo inferior, lo trate con hostilidad o de cualquier forma lo discrimine del goce de derechos que sí se reconocen a quienes no se consideran incursos en tal situación de inferioridad.

Derechos Humanos (artículos 2 y 7); Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (artículos 2.2 y 3); Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (artículos 2 y 26); Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial (artículo 2); Convención sobre los Derechos del Niño (artículo 2); Declaración de los Derechos del Niño (Principio 1); Convención Internacional sobre la Protección de los Derechos de Todos los Trabajadores Migratorios y de sus Familiares (artículos 1, 7, 18.1, 25, 27, 28, 43, 45.1, 48, 55 y 70); Convención sobre la Eliminación de Todas las Formas de Discriminación contra la Mujer (artículos 2, 3, 5 a 16); Declaración sobre la Eliminación de Todas las Formas de Intolerancia y Discriminación Fundadas en la Religión o las Convicciones (artículos 2 y 4); Declaración de la Organización Internacional del Trabajo (OIT) relativa a los Principios y Derechos Fundamentales en el Trabajo y su Seguimiento (2.d); Convenio No. 97 de la Organización Internacional del Trabajo (OIT) sobre los Trabajadores Migrantes (revisado) (artículo 6); Convenio No. 111 de la Organización Internacional del Trabajo (OIT) relativo a la Discriminación en Materia de Empleo y Ocupación (artículos 1 a 3); Convenio No. 143 de la Organización Internacional del Trabajo (OIT) sobre los Trabajadores Migrantes (disposiciones complementarias) (artículos 8 y 10); Convenio No. 168 de la Organización Internacional del Trabajo (OIT) sobre el Fomento del Empleo y la Protección contra el Desempleo (artículo 6); Proclamación de Teherán, Conferencia Internacional de Derechos Humanos de Teherán, 13 de mayo de 1968 (párrs. 1, 2, 5, 8 y 11); Declaración y Programa de Acción de Viena, Conferencia Mundial de Derechos Humanos, 14 a 25 de junio de 1993 (I.15; I.19; I.27; I.30; II.B.1, artículos 19 a 24; II.B.2, artículos 25 a 27); Declaración sobre los Derechos de las Personas Pertenecientes a Minorías Nacionales o Étnicas, Religiosas y Lingüísticas (artículos 2, 3, 4.1 y 5); Conferencia Mundial contra el Racismo, la Discriminación Racial, la Xenofobia y las Formas Conexas de Intolerancia, Programa de Acción, (párrafos de la Declaración: 1, 2, 7, 9, 10, 16, 25, 38, 47, 48, 51, 66 y 104); Convención Relativa a la Lucha contra las Discriminaciones en la Esfera de la Enseñanza (artículo 3); Declaración sobre la Raza y los Prejuicios Raciales (artículos 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8 y 9); Declaración sobre los Derechos Humanos de los Individuos que no son Nacionales de País en que Viven (artículo 5.1.b y 5.1.c); Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (artículos 20 y 21); Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (artículos 1 y 14); Carta Social Europea (artículo 19.4, 19.5 y 19.7); Protocolo No.12 al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (artículo 1); Carta Africana de los Derechos Humanos y de los Pueblos “Carta de Banjul” (artículos 2 y 3); Carta Árabe sobre Derechos Humanos (artículo 2); y Declaración de El Cairo sobre Derechos Humanos en el Islam (artículo 1).

No es admisible crear diferencias de tratamiento entre seres humanos que no se correspondan con su única e idéntica naturaleza¹¹¹.

Es claro que el criterio de la Corte con respecto a este principio, es que emana de la naturaleza humana, y por tanto el Estado no puede actuar en contra de esta naturaleza a través de disposiciones que vulneren derechos humanos, impidiendo a todos los habitantes ejercerlos y gozarlos en igualdad de condiciones.

La Corte Constitucional Colombiana ha desarrollado con asertividad el tema del principio de equidad tributaria, advirtiendo que el mismo parte del derecho a la igualdad, mas, en el ámbito fiscal, esta igualdad debe por obligación relacionarse con el principio de generalidad, en esta línea la Corte en Sentencia C-1107 de 2001, manifiesta que la equidad tributaria *“se desenvuelve como derecho a la igualdad dentro del campo fiscal, en íntima correspondencia con el principio de la generalidad del tributo que de suyo constituye basamento del derecho a la igualdad frente a las cargas públicas. Destacándose además que en salvaguarda contra una igualdad anfibológica, el principio de la equidad se nutre de las directrices trazadas por el principio de la certeza del... Y claro, reconociendo al punto que el derecho tributario repudia la indeterminación, pues ésta, a más de lesionar la estructura técnica y económica del tributo, atenta gravemente contra la seguridad jurídica y el sentido de justicia”*¹¹².

En este mismo análisis, la Corte Constitucional Colombiana ha manifestado que el proceso de imposición de tributos por parte del Estado, se debe tener en cuenta de manera obligatoria la capacidad contributiva, es decir la situación en que se encuentran los contribuyentes y su capacidad de pago, explicando así que la equidad tributaria desenvuelve, como ya manifestamos dos conceptos, la equidad horizontal y equidad vertical. En palabras de la Corte “la primera hace relación a aquellos contribuyentes que se hallen bajo una misma situación fáctica, los cuales deben contribuir de manera

¹¹¹ Condición jurídica y derechos humanos del niño, *supra* nota 1, párr. 45; y Propuesta de modificación a la Constitución Política de Costa Rica relacionada con la naturalización, *supra* nota 32, párr. 55.

¹¹² Sentencia C-1107 de 2001 de la Corte Constitucional Colombiana.

equivalente; y la segunda se refiere a que el mayor peso en cuanto al deber de contribuir debe recaer sobre aquellos que tienen más capacidad económica”¹¹³.

En conclusión, la equidad tributaria, si bien nace del principio de igualdad, se encuentra íntimamente ligada con la generalidad del tributo. Al respecto la Corte ha expresado:

“Al lado del principio de legalidad del tributo, de profunda raigambre democrática, el principio de igualdad constituye claro límite formal y material del poder tributario estatal y, por consiguiente, las reglas que en él se inspiran se orientan decididamente a poner coto a la arbitrariedad y a la desmesura. No se trata de establecer una igualdad aritmética. La tributación tiene que reparar en las diferencias de renta y riqueza existentes en la sociedad, de modo que el deber fiscal, expresión de la solidaridad social, tome en cuenta la capacidad contributiva de los sujetos y grupos y, conforme a ella, determine la carga fiscal, la que ha de asignar con criterios de progresividad, a fin de alcanzar grados cada vez mayores de redistribución del ingreso nacional...”

*La igualdad impone la necesidad de acatar como regla tributaria básica la generalidad del tributo. Si al margen de los contribuyentes se coloca a aquellas personas que carecen de capacidad contributiva, todos los demás ciudadanos, según su poder económico y en los términos de la ley, quedan sujetos al mismo deber de concurrir al levantamiento de las cargas públicas. El privilegio en la ley y en la aplicación de la ley, resulta definitivamente proscrito, pues el poder tributario se fundamenta en la justicia y en la equidad...”*¹¹⁴

2.1.3. Responsabilidad del Estado en la defensa de la igualdad y no discriminación

En primer lugar, es necesario recordar la obligación de los Estados de respetar los derechos humanos, tanto los reconocidos en la Constitución como en los instrumentos internacionales; y, en general, todos los derechos que se deriven de la dignidad humana. En este sentido, la Corte Interamericana de Derechos Humanos en su Opinión Consultiva 18 de 17 de septiembre de 2003, se manifiesta sobre la obligación de los Estados de respetar y garantizar los derechos humanos que se encuentra plasmada en varios instrumentos internacionales¹¹⁵ y señala con respecto al artículo 1.1 de la Convención Interamericana sobre Derechos Humanos, que:

¹¹³ Sentencia C-804 de 2001 de la Corte Constitucional Colombiana.

¹¹⁴ Sentencia C-261 de 2002 de la Corte Constitucional Colombiana

¹¹⁵ Algunos de estos instrumentos internacionales son: Convención Americana sobre Derechos Humanos (artículos 1 y 2), Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en Materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales “Protocolo de San Salvador” (artículo 1), Carta de las Naciones Unidas (artículo 55.c), Declaración Universal de Derechos Humanos (Preámbulo), Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos (artículo 2.1 y 2.2), Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (artículo 2.2), Convención Internacional sobre la Protección de los Derechos de todos los Trabajadores Migratorios y de sus

*“[e]l artículo 1.1 es fundamental para determinar si una violación de los derechos humanos reconocidos por la Convención puede ser atribuida a un Estado Parte. En efecto, **dicho artículo pone a cargo de los Estados Partes los deberes fundamentales de respeto y de garantía, de tal modo que todo menoscabo a los derechos humanos reconocidos en la Convención que pueda ser atribuido, según las reglas del Derecho internacional, a la acción u omisión de cualquier autoridad pública, constituye un hecho imputable al Estado** que compromete su responsabilidad en los términos previstos por la misma Convención.*

Conforme al artículo 1.1 es ilícita toda forma de ejercicio del poder público que viole los derechos reconocidos por la Convención. En tal sentido, en toda circunstancia en la cual un órgano o funcionario del Estado o de una institución de carácter público lesione indebidamente uno de tales derechos, se está ante un supuesto de inobservancia del deber de respeto consagrado en ese artículo.”¹¹⁶

De igual forma el artículo 1 y 2 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos “Pacto de San José de Costa Rica”, establecen:

“Art. 1.- Obligación de respetar los derechos.-

1. Los Estados Partes en esta Convención se comprometen a respetar los derechos y libertades reconocidos en ella y a garantizar su libre y pleno ejercicio a toda persona que esté sujeta a su jurisdicción, sin discriminación alguna por motivos de raza, color, sexo, idioma, religión, opiniones políticas o de cualquier otra índole, origen nacional o social, posición económica, nacimiento o cualquier otra condición social.”

2. Para los efectos de esta Convención, persona es todo ser humano.”¹¹⁷

“Art. 2.- Deber de adoptar disposiciones de derecho interno.- Si en el ejercicio de los derechos y libertades mencionados en el Artículo 1 no estuviere ya garantizado por disposiciones legislativas o de otro carácter, los Estados Partes se comprometen a adoptar, con arreglo a sus procedimientos constitucionales y a las disposiciones de esta Convención, las medidas

Familiares (artículo 7), Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las formas de Discriminación Racial (Preámbulo), Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales (artículo 1), Carta Social Europea (Preámbulo), Carta Africana de Derechos Humanos y de los Pueblos “Carta de Banjul” (artículo 1), y Carta Árabe sobre Derechos Humanos (artículo 2).

¹¹⁶ Opinión Consultiva 18/03 de 17 de septiembre de 2003. Solicitada por los Estados Unidos Mexicanos sobre la “Condición Jurídica y Derechos de los Migrantes Indocumentados.

¹¹⁷ Artículo 1 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos “Pacto de San José de Costa Rica”

legislativas o de otro carácter que fueren necesarias para hacer efectivos tales derechos y libertades.¹¹⁸

El Ecuador, como Estado parte de la Convención Interamericana sobre Derechos Humanos, así como de la Convención Americana sobre Derechos Humanos, está obligado no sólo a respetar los derechos reconocidos por la Constitución y los instrumentos internacionales, sino también a garantizarlos, de manera que todo ejercicio del poder debe estar supeditado a su respeto y garantía, sin que ninguna decisión de poder pueda menoscabar o restringirlos. Además, es obligación del Estado al ratificar un convenio de derechos humanos, el crear o introducir en su legislación las reformas o normas necesarias para asegurar el cumplimiento de las disposiciones ratificadas. De esta manera es claro que si una norma dentro del derecho interno del Estado se encuentra restringiendo un derecho reconocido y ratificado en un convenio internacional, el Estado deberá modificarla o derogarla para que su contenido se encuentre acorde con el instrumento. La Corte Interamericana en su Opinión Consultiva 18, manifiesta sobre esta obligación que:

*“En el derecho de gentes, una norma consuetudinaria prescribe que **un Estado que ha ratificado un tratado de derechos humanos debe introducir en su derecho interno las modificaciones necesarias para asegurar el fiel cumplimiento de las obligaciones asumidas.** Esta norma es universalmente aceptada, con respaldo jurisprudencial. La Convención Americana establece la obligación general de cada Estado Parte de adecuar su derecho interno a las disposiciones de dicha Convención, para garantizar los derechos en ella consagrados. Este deber general del Estado Parte implica que las medidas de derecho interno han de ser efectivas (principio del *effet utile*). Esto significa que el Estado ha de adoptar todas las medidas para que lo establecido en la Convención sea efectivamente cumplido en su ordenamiento jurídico interno, tal como lo requiere el artículo 2 de la Convención. Dichas medidas sólo son efectivas cuando el Estado adapta su actuación a la normativa de protección de la Convención¹¹⁹.”*

Según la normativa citada, la obligación del Estado de adoptar medidas tiene dos puntos importantes, por un lado se encuentra “*la supresión de las normas y prácticas de cualquier naturaleza que entrañen violación a las garantías previstas en la Convención. Por*

¹¹⁸ Artículo 2 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos “Pacto de San José de Costa Rica”

¹¹⁹ Caso “Cinco Pensionistas”, *supra* nota 27, párr. 164; y *cfr.* Caso Cantos. Sentencia de 28 de noviembre de 2002. Serie C No. 97, párr. 59; y Caso Hilaire, Constantine y Benjamin y otros. Sentencia de 21 de junio de 2002. Serie C No. 94, párr. 213; y *cfr. también* “*principe allant de soi*”; *Échange des populations grecques et turques*, Avis Consultatif, 1925, C.P.J.I., Recueil des Avis Consultatifs. Série B. No. 10, p. 20.

*la otra, la expedición de normas y el desarrollo de prácticas conducentes a la efectiva observancia de dichas garantías*¹²⁰.

En conclusión, la presencia de condiciones de desigualdad real obliga a los Estados a adoptar medidas de compensación que contribuyan a reducir o eliminar los obstáculos y deficiencias que impidan o reduzcan la defensa eficaz de los propios intereses, pues de no existir medios para eliminar esa desigualdad, las personas que se encuentran en desventaja no gozan de un verdadero acceso a la justicia. En este sentido, las reformas al anticipo de impuesto a la renta, con respecto a la división injustificada de los contribuyentes y la restricción en la devolución del mismo, por ser inconstitucionales por contravenir el principio de igualdad y no discriminación, obligan al Estado a que a través del órgano competente sean modificadas o eliminadas.

2.2. Creación del anticipo de impuesto a la renta en el Ecuador

El anticipo de impuesto a la renta en nuestro país no es algo novedoso, pues ya en la Ley de Impuesto a la Renta del año 1971, en su artículo 107 recogió tras una reforma incluida por la Ley 006, publicada en el Registro Oficial No 97 de 29 de diciembre de 1988, que los contribuyentes, personas naturales o jurídicas, deberán determinar en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, a título de anticipo, una suma equivalente al 80% del impuesto a la renta y adicionales determinado en dicho ejercicio, menos las retenciones que les hubieren sido practicadas por dicho período.

Posteriormente, la Ley de Régimen Tributario Interno de 1989, conservó la norma del anticipo de la Ley de Impuesto a la Renta, y mediante Ley 99-41, publicada en el Registro Oficial Suplemento de 18 de noviembre de 1999, se reformó dicho artículo estableciendo que las personas naturales obligadas o no a llevar contabilidad, las sociedades, las instituciones sometidas al control de la Superintendencia de Bancos, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual y ciertas empresas del sector público, sujetas al pago del impuesto a la renta, determinarán en su declaración correspondiente al ejercicio económico anterior, el anticipo a pagarse con cargo al ejercicio fiscal corriente

¹²⁰ Cfr. *Caso “Cinco Pensionistas”*, *supra* nota 27, párr. 165; *Caso Baena Ricardo y otros*, *supra* nota 27, párr. 180; y *Caso Cantoral Benavides*. Sentencia de 18 de agosto de 2000. Serie C No. 69, párr. 178.

en una suma equivalente al 50% del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior, menos las retenciones en la fuente del impuesto a la renta que les haya sido practicadas en el mismo. Adicionalmente se estableció, que para el ejercicio fiscal correspondiente al año 2000, este anticipo sería del 35%.

Cabe recordar que en toda esta historia del anticipo de impuesto a la renta, existieron muchas leyes reformativas. La Ley No. 51 publicada en el Registro Oficial No 349 de 31 de diciembre de 1993, introdujo la separación de contribuyentes con respecto al anticipo: para las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad, el anticipo constituía una suma equivalente al 80% del impuesto a la renta causado en el ejercicio anterior, menos las retenciones que les hubiesen sido practicadas por dicho ejercicio, mientras que para las sociedades, las empresas personales y las personas naturales obligadas a llevar contabilidad, las instituciones sometidas al control de la Superintendencia de Bancos, las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual y ciertas empresas del sector público, el anticipo de impuesto a la renta se calculaba mediante una suma equivalente al 80% del impuesto a la renta determinado en el ejercicio anterior menos las retenciones que les hayan sido practicadas en el mismo, más una suma equivalente al uno por ciento (1%) de los activos totales, constantes en el balance general al 31 de diciembre del año impositivo inmediato anterior, previa deducción de:

- 1) Las inversiones o participaciones de capital en otras sociedades o empresas sujetas a este anticipo;
- 2) Las nuevas inversiones durante un período de 2 años. En el caso de que el proceso productivo así lo requiera este plazo podrá ser ampliado previa aprobación del Director General de Rentas de conformidad a lo establecido en el Reglamento;
- 3) Los impuestos pagados en el exterior por empresas ecuatorianas o domiciliadas en el Ecuador por operaciones realizadas por éstas en el exterior; y,

- 4) Las maquinarias y equipos destinados a la protección ambiental y recuperación ecológica, previa calificación del CONADE.

En este punto, vale mencionar el porqué de la distinción que elabora la ley entre personas naturales obligadas a llevar contabilidad y no obligadas a llevarla, y puedo decir que dicha distinción es razonable, pues se establece parámetros claros por los cuales se llega a tal regla, siendo que las personas naturales no obligadas a llevar contabilidad representaban y representan una capacidad contributiva baja en comparación con los otros grupos de contribuyentes, pues de conformidad con la legislación, antes de la dolarización una persona natural estaba obligada a llevar contabilidad cuando realicen actividades empresariales en el Ecuador y operen con un capital propio que al 1 de enero de cada ejercicio impositivo, supere los seis cientos millones de sucres (S/. 600.000.000) o cuyos ingresos brutos anuales del ejercicio inmediato anterior sean superiores a los mil millones de sucres (S/. 1.000'000.000) incluyendo las personas naturales que desarrollen actividades agrícolas, pecuarias, forestales o similares, es decir existía y existe una distinción por monto de ingresos y capital, que determina que una persona natural lleve o no contabilidad. Tal mencionada distinción es razonable en razón de que el monto de ingresos determina la cantidad de impuesto a pagar y por tanto quienes tengan más ingresos que en consecuencia pagarán más impuestos, deben manejar montos más altos y complejos sobre activos, gastos, capital, pasivos, e ingresos, lo cual requiere de la utilización de la contabilidad como herramienta tanto para la organización del contribuyente como para los procedimientos y uso de facultades de la administración tributaria.

Es preciso denotar que hasta antes de la reforma de 31 de diciembre de 1993, el cálculo del anticipo se basaba únicamente en los ingresos obtenidos en el ejercicio fiscal anterior, pues sólo posteriormente en el Decreto Ley No. 05, publicado en el Registro Oficial No. 396, de 10 de marzo de 1994, tres meses después de la última reforma, se incluyó en las deducciones al 1% de activos a:

5. Las inversiones exentas, así como aquellas que originen rendimientos financieros exentos o gravados con el impuesto único del ocho por ciento.

6. El impuesto a la renta pagado por anticipado.

Para la Codificación de noviembre de 2004, el anticipo de impuesto a la renta se mantuvo como en la reforma introducida por la Ley 99-41, publicada en el Registro Oficial Suplemento de 18 de noviembre de 1999, para que por medio de la Ley s/n publicada en el Registro Oficial No. 242 tercer suplemento, de 29 de diciembre de 2007, se introduzca la posibilidad de que las personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades, escojan un pago del anticipo de impuesto a la renta basado ya sea en una suma equivalente al 50% del impuesto a la renta causado en el ejercicio anterior, menos las retenciones en la fuente del impuesto a la renta que les hayan sido practicadas en el mismo, o un valor equivalente a la suma matemática del 0.2% del patrimonio total, el 0.2% del total de costos y gastos deducibles a efecto del impuesto a la renta, el 0.4% del activo total y el 0.4% del total de ingresos gravables a efecto del impuesto a la renta.

Sin embargo y a pesar del cálculo que se establecía para el pago del anticipo de impuesto a la renta, su satisfacción en exceso otorgaba al contribuyente el derecho a solicitar su devolución, sea la clase de contribuyente que fuere, puesto que únicamente debía pagarse el impuesto generado por los ingresos.

2.2.1. Reformas a la Ley de Equidad Tributaria

En el Ecuador, el impuesto a la renta ha tenido un desarrollo a partir del año 1921 a través de la Ley de Impuesto a la Renta, que gravaba a los ingresos provenientes de las actividades agrícolas. Este concepto de renta ha ido evolucionando a través de la legislación, hasta establecerse en nuestros días como todos los ingresos provenientes de fuente ecuatoriana, al cual se le resta los gastos deducibles, permitiendo determinar sobre esta base, el impuesto causado. Para el año 2010, como ya se indicó, se implementó en el Ecuador una nueva fórmula de cálculo del anticipo de impuesto a la renta.¹²¹

El anticipo de impuesto a la renta constituye una fuente de grandes ingresos para el Estado, pues según las estimaciones del Director General del Servicio Rentas Internas, Carlos Marx Carrasco, este anticipo debería generar en este año alrededor de USD 411

¹²¹ Artículo 41 del Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno.

millones. Sin embargo, la propia administración tributaria reconoce que después de haberse realizado el primer pago en el mes de julio, hay una disminución respecto al año pasado, aún cuando el cálculo del anticipo era únicamente el 50 por ciento del impuesto a la renta del año en curso.¹²²

Si bien es cierto el anticipo de impuesto a la renta es un medio de cobro del impuesto usado en muchos países como Chile y Colombia, es claro que su disminución refleja, en palabras de Romeo Carpio, técnico del Servicio de Rentas Internas, la crisis económica del año 2009.¹²³

Para el año 2011, la nueva fórmula de cálculo supone que las empresas paguen un porcentaje con respecto a su patrimonio, a sus activos, a sus costos y gastos y a sus ingresos gravables por impuesto a la renta. Sin embargo, se vislumbran varios casos de análisis importantes, pues existen empresas que a pesar de tener patrimonio y activos, e incluso gastos, no tienen ingresos, es decir no están ejerciendo su actividad económica como es el caso de la empresa Blader Cía. Ltda.¹²⁴, cuyo objeto social es el de brindar servicios petroleros, pero que por temas políticos no ha podido ejercer tal actividad y por tanto no genera ingresos, que son el objeto imponible del impuesto a la renta, sin embargo tendrá que pagar un porcentaje en relación a su patrimonio, activos y gastos.

2.2.2. Anticipo de impuesto a la renta, nuevo cálculo y devolución

“La creencia de que el impuesto sobre la renta es el más equitativo de todos los impuestos procede de la convicción de que es el que mejor se acomoda a la capacidad de pago. La renta neta es una medida de la capacidad de una persona para disponer de recursos económicos e, intuitivamente, parece ser un buen índice de la capacidad para financiar la hacienda del gobierno.”¹²⁵

El anticipo de impuesto a la renta constituye, para las personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades, un verdadero impuesto mínimo, toda vez que dentro del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno no se les reconoce el derecho a que se les restituya lo pagado indebidamente o en exceso, sino que lo pagado se toma como pago final de impuesto a la renta, alterando

¹²² “El Anticipo de Impuesto a la Renta impacta en las Empresas”, Diario El Comercio, martes 31 de agosto del 2010.

¹²³ Artículo “El Anticipo de Impuesto a la Renta impacta en las Empresas”, Diario El Comercio, martes 31 de agosto del 2010.

¹²⁴ Base de datos de la compañía Moore Stephens Profile Cía. Ltda. 2010.

¹²⁵ XXV Jornadas Tributarias Latinoamericanas y XXXIV Colombianas de Derecho Tributario, publicado el 19 de febrero de 2010, Cartagena de Indias- Colombia.

la naturaleza de este impuesto únicamente en lo que respecta a estos contribuyentes, configurando nuevamente un trato distinto. De hecho, el anticipo se configura como tributo mínimo, desnaturalizando el impuesto a la renta, pues después de la declaración, el anticipo pagado, al no ser autorizada la devolución o al no ser acreditado como pago del impuesto a la renta causado, constituye pago definitivo del impuesto a la renta sin derecho a crédito tributario posterior, y dicho impuesto mínimo lo conforma un cálculo de patrimonio, costos y gastos, activos e ingresos gravables, mas no el verdadero objeto del impuesto a la renta, las ganancias.¹²⁶

Se vislumbra en este sentido una distinción que favorece a las personas naturales, las sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, y las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual, pues, para éstas el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, establece que si no existiese impuesto a la renta causado o si este fuere inferior al anticipo pagado más las retenciones, tienen derecho a presentar el reclamo de pago indebido o pago en exceso por el total que sobrepase el impuesto causado.

La distinción es clara pues para el resto de contribuyentes, esto es, para las personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y para las sociedades, pues, la Ley no les otorga la posibilidad de presentar el reclamo de pago indebido o la solicitud de pago en exceso si no es en dos supuestos: primero por el total de las retenciones que se le hubieren efectuado cuando no haya causado impuesto a la renta o si este fuere inferior al anticipo pagado, y segundo, por las retenciones en la parte en la que no hayan sido aplicadas al pago del impuesto a la renta, en el caso de que este fuere mayor al anticipo pagado. El Servicio de Rentas Internas podrá disponer la devolución del anticipo únicamente por un ejercicio económico cada trienio, imponiendo la condición de que cuando por caso fortuito o fuerza mayor se haya visto afectada gravemente la actividad económica del contribuyente en dicho ejercicio económico, y cuando el anticipo no sea acreditado al pago del impuesto a la renta causado o no se autorice su devolución, el anticipo calculado según la fórmula de patrimonio, activos,

¹²⁶ Artículo 41, literal i, segundo inciso. Ley de Régimen Tributario Interno.

gastos e ingresos, constituirá un pago definitivo de impuesto a la renta, sin derecho a crédito tributario posterior.¹²⁷

2.3. Análisis de la norma tributaria

El artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, al establecer una distinción entre los contribuyentes, por un lado las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad y las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual, y por otro, las personas naturales y las sucesiones indivisas obligadas a llevar y sociedades, debería poder justificar el tratamiento diferenciado, de acuerdo a lo que vengo manifestando, esto es, que exista una racionalidad, proporcionalidad y necesidad en esta distinción, para que la misma no constituya un trato discriminatorio y por tanto sea inconstitucional a los ojos de nuestra legislación.

El trato distinto se manifiesta, en primer lugar, en la fórmula de cálculo y posteriormente, en que los medios de devolución del anticipo pagado por los contribuyentes no es el mismo para todos. Y por otro lado, la posibilidad de devolución del pago en exceso, de esta manera, se restringe por condiciones económicas el derecho de los contribuyentes a que se les restituya lo pagado indebidamente o en exceso. Para determinar con claridad lo que me he planteado con este trabajo, necesitamos en primer lugar analizar la división de los contribuyentes.

2.3.1. División de los contribuyentes con respecto al cálculo

El artículo 41 de la Ley Orgánica de Régimen Tributario Interno, incorporó a partir de las reformas tributarias de diciembre del año 2009, que entraron en vigencia a partir del 1 de enero del 2010, nuevas disposiciones con respecto al cálculo de impuesto a la renta y su devolución, haciendo una distinción entre las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad y las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual, y por otro lado las personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades.

¹²⁷ Artículo 41, literal i, segundo inciso. Ley de Régimen Tributario Interno.

En este punto, preciso analizar el caso de las sociedades, objeto de mi investigación, puesto que la afectación que una norma como el anticipo de impuesto a la renta, pueda llegar a tener sobre las sociedades, no lo es únicamente sobre éstas o sus accionistas o socios, es una afectación global, puesto que afecta a la economía, a la producción y al desarrollo de las mismas.

2.3.2. Devolución del anticipo de impuesto a la renta

A las personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades, no se les reconoce el derecho a la devolución de lo pagado en exceso, sino cuando corresponda de acuerdo a dos supuestos, que son:

- Presentar el reclamo por el total de las retenciones que se le hubieren efectuado al contribuyente, siempre que no causare impuesto a la renta en el ejercicio corriente o si dicho impuesto fuere inferior al anticipo pagado, o;
- Presentar el reclamo por las retenciones que le hubieren sido efectuadas, en la parte en la que estas no hayan sido aplicadas al pago del impuesto a la renta, cuando el impuesto a la renta causado fuere mayor al anticipo pagado.

Únicamente en estos casos el Servicio de Rentas Internas dispondrá la devolución de lo indebido o excesivamente pagado con la emisión de la nota de crédito, cheque o acreditación respectiva.

La norma del artículo 41 complementa esta distinción señalando que para los contribuyentes del literal a), es decir las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad y las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual, el Servicio de Rentas Internas, podrá conceder la reducción o exoneración del pago del anticipo del impuesto a la renta. Mientras que para las personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y las sociedades, la situación es distinta. El Servicio de Rentas Internas podrá disponer la devolución del anticipo únicamente por un ejercicio económico cada trienio, imponiendo la condición de que cuando por caso fortuito o fuerza mayor se haya visto afectada gravemente la actividad económica del contribuyente en dicho ejercicio económico, y cuando el anticipo no sea acreditado al pago del impuesto a la renta

causado o no se autorice su devolución, este constituirá un pago definitivo de impuesto a la renta, sin derecho a crédito tributario posterior.

2.3.3. Sujeción de la norma a los principios de igualdad y no discriminación, justificación objetiva y razonable, la persecución de un fin legítimo y la proporcionalidad entre los medios y el fin

Como ya hemos señalado, si bien el principio de igualdad y no discriminación constituye una base del ordenamiento jurídico en general, es válido el trato distintivo siempre que no implique un trato discriminatorio, en este sentido es necesario examinar ciertas consideraciones establecidas por el derecho que determinan el límite entre un trato distinto y un trato discriminatorio

Conforme lo he venido manifestando, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha emitido un criterio muy apropiado para distinguir el trato discriminatorio del trato distinto, de igual forma, la Corte Europea de Derechos Humanos, mantiene el criterio de que sólo es discriminatoria una distinción cuando “carece de justificación objetiva y razonable”¹²⁸.

“...el principio de igualdad de trato se viola si la distinción carece de justificación objetiva y razonable. La existencia de tal justificación debe evaluarse en relación con el propósito y los efectos de la medida en consideración...”¹²⁹

Por su parte la Corte Interamericana, complementa los requisitos que debe tener un trato distinto para no ser discriminatorio, mediante su Opinión Consultiva OC-17/02, y señala:

[n]o habrá, pues, discriminación si una distinción de tratamiento está orientada legítimamente, es decir, si no conduce a situaciones contrarias a la justicia, a la razón o a la naturaleza de las cosas. De ahí que no pueda afirmarse que exista discriminación en toda diferencia de tratamiento del Estado frente al individuo, siempre que esa distinción parta de supuestos de hecho sustancialmente diferentes y que expresen de modo proporcionado una fundamentada conexión entre esas diferencias y los objetivos de la norma, los cuales no pueden apartarse de la justicia o de

¹²⁸ Cfr. Eur. Court H.R., Case of Willis v. The United Kingdom, Judgment of 11 June, 2002, para. 39; Eur. Court H.R., Case of Wessels-Bergervoet v. The Netherlands, Judgment of 4th June, 2002, para. 46; Eur. Court H.R., Case of Petrovic v. Austria, Judgment of 27th of March, 1998, Reports 1998-II, para. 30; Eur. Court H.R., Case "relating to certain aspects of the laws on the use of languages in education in Belgium" v. Belgium, Judgment of 23rd July 1968, Series A 1968, para. 10.

¹²⁹ Id.

*la razón, vale decir, no pueden perseguir fines arbitrarios, caprichosos, despóticos o que de alguna manera repugnen a la esencial unidad y dignidad de la naturaleza humana*¹³⁰.

Para configurar un trato distinto válido, es necesario también que esa distinción parta de supuestos diferentes, de los cuales se desprenda la necesidad de la distinción y que esta sea proporcionada en relación a los supuestos y la norma que establece el trato distinto. De esta manera es claro que el goce y ejercicio en condiciones de igualdad de los derechos y libertades no significa identidad de trato en toda circunstancia; sin embargo, esta no identidad de trato, como hemos visto no puede ser aleatoria o desmotivada, sino que al contrario para ser legítima debe estar amparada en los parámetros antes mencionados.

Frente al derecho a la no discriminación e igualdad, señala la Corte Interamericana que se encuentra también el hecho del trato distintivo, que para que no constituya discriminación debe ser razonable, proporcional y tener un objetivo, es decir, se admite un trato distinto que contenga estas características, mientras que cuando el trato no las contenga, será discriminatorio y por lo tanto, inadmisibles. En este sentido, se entiende como discriminación a toda restricción o privilegio que no sea objetivo y razonable y que por lo tanto viole los derechos humanos.

El Comité de Derechos Humanos de las Naciones Unidas definió a la discriminación como:

“[...] toda distinción, exclusión, restricción o preferencia que se basen en determinados motivos, como la raza, el color, el sexo, el idioma, la religión, la opinión política o de otra índole, el origen nacional o social, la posición económica, el nacimiento o cualquier otra condición social, y que tengan por objeto o por resultado anular o menoscabar el reconocimiento, goce o ejercicio, en condiciones de igualdad, de los derechos humanos y libertades fundamentales de todas las personas”¹³¹.

Otro principio que configura un trato distinto sin discriminación, se manifiesta en la Ley de Garantías Jurisdiccionales y Control Constitucional, donde reconoce al principio de proporcionalidad, como uno de los principios rectores de interpretación de las normas del

¹³⁰ Condición jurídica y derechos humanos del niño, supra nota 1, párr. 47; y Propuesta de modificación a la Constitución Política de Costa Rica relacionada con la naturalización, supra nota 32, párr. 57.

¹³¹ O.N.U., Comité de Derechos Humanos, Observación General 18, No discriminación, 10/11/89, CCPR/C/37, párr. 7.

ordenamiento jurídico al principio de proporcionalidad, y establece en su artículo 3 número 2:

*“Art. 3.- Métodos y reglas de interpretación constitucional.- **Las normas constitucionales se interpretarán en el sentido que más se ajuste a la Constitución en su integralidad, en caso de duda, se interpretará en el sentido que más favorezca a la plena vigencia de los derechos reconocidos en la Constitución y que mejor respete la voluntad del constituyente.***

Se tendrán en cuenta los siguientes métodos y reglas de interpretación jurídica constitucional y ordinaria para resolver las causas que se sometan a su conocimiento, sin perjuicio de que en un caso se utilicen uno o varios de ellos:

*2. **Principio de proporcionalidad**- Cuando existan contradicciones entre principios o normas, y no sea posible resolverlas a través de las reglas de solución de antinomias, se aplicará el principio de proporcionalidad. Para tal efecto, **se verificará que la medida en cuestión proteja un fin constitucionalmente válido, que sea idónea, necesaria para garantizarlo, y que exista un debido equilibrio entre la protección y la restricción constitucional.**”*

Con respecto al principio de proporcionalidad, la Ley de Garantías Constitucionales y Control Constitucional, establece cuatro consideraciones importantes, en relación a las medidas que tome el Estado y que contradigan a principios o normas, que la norma proteja un fin constitucionalmente válido, que sea idónea, necesaria para garantizarlo, y que exista un debido equilibrio entre la protección y la restricción constitucional.

Si bien la ley ha buscado favorecer con un trato privilegiado a las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad, pues son pequeños contribuyentes que no cuentan con grandes ingresos que constituyan una ingente fuente de ingresos para el Estado, surge la interrogante con respecto a porque se incluyó en este grupo a las empresas con contratos de explotación de petróleo, que en principio por su capacidad contributiva tan distinta no hallaría justificación, por tano ¿qué condición determina la justificación objetiva y razonable? ¿La norma persigue un fin legítimo? ¿Mantiene una proporcionalidad entre los medios y el fin de la norma? Y finalmente a la luz de nuestro derecho, es una medida idónea y necesaria para garantizar el fin?

Justificación objetiva y razonable

Una justificación objetiva y razonable implica que al momento de crear una norma, de cualquier clase que esta sea, el legislador debe basar la creación de la norma en la razonabilidad, es decir debe fundamentar la creación de la norma en un fin

constitucionalmente lícito¹³², en tanto, una norma tributaria ante una distinción entre contribuyentes, podría alegarse que vulnera el derecho de igualdad, salvo que dicha norma se fundamente en razonables motivos para ello.

En primer lugar debo manifestar a la luz de la norma la capacidad contributiva no era la justificación de la norma en cuestión, y sin alargar mucho el tema manifiesto con un ejemplo corto dicha hipótesis, pues las personas y sucesiones indivisas están obligadas a llevar contabilidad cuando operen con un capital propio que al inicio de sus actividades económicas o al 1o. de enero de cada ejercicio impositivo hayan superado los USD 60.000 o cuyos ingresos brutos anuales de esas actividades, del ejercicio fiscal inmediato anterior, hayan sido superiores a USD 100.000 o cuyos costos y gastos anuales, imputables a la actividad empresarial, del ejercicio fiscal inmediato anterior hayan sido superiores a USD 80.000,¹³³ es decir mientras no cumplan con estas condiciones dichos contribuyentes no están obligados a llevar contabilidad, mientras que, por citar un ejemplo, Oleoducto de Crudos Pesados OCP Ecuador S.A., de la información publicada en la Superintendencia de Compañías, se desprende que cuenta con un capital suscrito

¹³² XI jornadas de estudio de la Dirección General del Servicio Jurídico del Estado, *El Principio de Igualdad en la Constitución Española*, España, pág. 189-190

¹³³ “Art. 37.- Contribuyentes obligados a llevar contabilidad.- Todas las sucursales y establecimientos permanentes de compañías extranjeras y las sociedades definidas como tales en la Ley de Régimen Tributario Interno, están obligadas a llevar contabilidad.

Igualmente, están obligadas a llevar contabilidad, las personas naturales y las sucesiones indivisas que realicen actividades empresariales y que operen con un capital propio que al inicio de sus actividades económicas o al 1o. de enero de cada ejercicio impositivo hayan superado los USD 60.000 o cuyos ingresos brutos anuales de esas actividades, del ejercicio fiscal inmediato anterior, hayan sido superiores a USD 100.000 o cuyos costos y gastos anuales, imputables a la actividad empresarial, del ejercicio fiscal inmediato anterior hayan sido superiores a USD 80.000. Se entiende como capital propio, la totalidad de los activos menos pasivos que posea el contribuyente, relacionados con la generación de la renta gravada.

En el caso de personas naturales que tengan como actividad económica habitual la de exportación de bienes deberán obligatoriamente llevar contabilidad, independientemente de los límites establecidos en el inciso anterior.

Para el caso de personas naturales cuya actividad habitual sea el arrendamiento de bienes inmuebles, no se considerará el límite del capital propio.

Las personas naturales que, de acuerdo con el inciso anterior, hayan llevado contabilidad en un ejercicio impositivo y que luego no alcancen los niveles de capital propio o ingresos brutos anuales o gastos anuales antes mencionados, no podrán dejar de llevar contabilidad sin autorización previa del Director Regional del Servicio de Rentas Internas.

La contabilidad deberá ser llevada bajo la responsabilidad y con la firma de un contador legalmente autorizado.

Los documentos sustentatorios de la contabilidad deberán conservarse durante el plazo mínimo de siete años de acuerdo a lo establecido en el Código Tributario como plazo máximo para la prescripción de la obligación tributaria, sin perjuicio de los plazos establecidos en otras disposiciones legales.

de 55 millones de dólares de los Estados Unidos de América y un impuesto a la renta causado en el ejercicio 2010 de USD \$6.303.670,96¹³⁴, o Petróleos y Servicios PYS C.A. que cuenta con un capital de 2 millones de dólares de los Estados Unidos de América y un impuesto causado para el año 2010 de USD \$185.525,03¹³⁵ o la compañía Schlumberger Surenc SA, que cuenta con un capital de USD 93,530,569.60 y un impuesto a la renta causado de USD \$8.515.303,98¹³⁶, de manera que superan de gran manera el capital y por el impuesto causado se desprende que también superan los ingresos, que puede llegar a tener una persona o sucesión indivisa no obligada a llevar contabilidad, manifestando una clara diferencia dentro de estos contribuyentes, con respecto a su capacidad contributiva. No se justifica por tanto, que estas compañías entren en un grupo de contribuyentes a los cuales sí se les otorga el derecho a devolución del anticipo.

En la búsqueda de encontrarle una razón objetiva y razonable a la reforma introducida en diciembre de 2009, es preciso analizar las Actas de discusión de la Asamblea Nacional, pues en la exposición de motivos que antecede al texto de la Ley, así como dentro de la propia norma en cuestión no existe tal justificación.

Con fecha 28 de octubre de 2009, se instaló en la Asamblea Nacional una sesión dirigida por su Presidente, Fernando Cordero Cueva, elevada por el señor Secretario al Acta 012, dentro de la cual como cuarto punto del orden del día se trató el primer debate del proyecto de Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador.

Debo mencionar que de la lectura del Acta en mención puedo emitir entre otros el comentario de que dicha reforma no se trató con la debida diligencia y sobretodo conocimiento, que una reforma de este tipo requería por parte de los señores asambleístas. Tomando las palabras del asambleísta Paco Moncayo, la mayoría de los asambleístas no son “tributaristas” y por tanto necesitaban de un estudio a fondo para poder debatirlo.

“Señor Presidente, distinguidas colegas, distinguidos colegas legisladores: Desearía tomarme un minuto de tiempo para tratar este proyecto, a fin de dirigirme a usted, señor Presidente, a pedirle que mejoremos los procesos para poder tratar también de mejor manera los proyectos que llegan a

¹³⁴ Ver en <https://declaraciones.sri.gov.ec/consultas-renta-internet/consultaJuridico.jsf>

¹³⁵ Ver en <https://declaraciones.sri.gov.ec/consultas-renta-internet/consultaJuridico.jsf>

¹³⁶ Ver en <https://declaraciones.sri.gov.ec/consultas-renta-internet/consultaJuridico.jsf>

nuestras manos. El caso de este proyecto, señor Presidente, tan complejo, tan difícil para quienes, creo la mayoría de nosotros no somos tributaristas, no somos expertos en tributación, nos ha resultado muy, muy difícil recibir el lunes el proyecto y estarlo debatiendo hoy día miércoles.”¹³⁷

Del texto citado podemos entender como punto clave, que la reforma tributaria no tuvo el estudio requerido y por tanto su justificación por lo que de actas se desprende no fue un objetivo a tratar por parte de los legisladores.

En un esfuerzo por encontrar una justificación que lleve a verificar que la reforma del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, no pasó a ser parte del ordenamiento jurídico sin el fundamento necesario, presento ciertos análisis de los diferentes participantes del debate:

El asambleísta de Movimiento País, Juan Carlos Cassinelli, manifestó que los objetivos y motivaciones del proyecto en cuestión, son el “*mejorar los niveles de equidad, reducir la evasión de impuestos, disminuir el déficit de la balanza de pagos y atenuar externalidades negativas que afectan a la salud pública... coadyuvar con una mayor eficiencia al esquema impositivo en sentido amplio, en el entendido que este aspecto se retroalimenta con la equidad y la capacidad de la administración tributaria, y operar de manera consistente con el estímulo a la inversión productiva, de manera que no se constituya un obstáculo al crecimiento productivo y económico del país, minimizando cualquier inconsistencia que genere esquemas elusivos.*”¹³⁸ La exposición de motivos que presenta el asambleísta son argumentos si bien válidos, pues son objetivos comunes para preservar el orden público, no son un fundamento específico para el establecimiento de una determinada distinción entre contribuyentes.

El asambleísta Paco Moncayo, en su intervención menciona “*que la política tributaria no puede estar adherida o regida simplemente por las necesidades de ingresos del Gobierno*”, denotando que la reforma objeto del debate no puede basarse únicamente en los motivos ya expuestos, como la mayor recaudación, pues el sistema fiscal es un aspecto tan delicado de la legislación, que precisa de normas a largo plazo, que fomenten

¹³⁷ Intervención del asambleísta Paco Moncayo el 28 de octubre de 2009 en el primer debate del proyecto de Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, Acta 012 de la Asamblea Nacional del Ecuador, pág. 86 de 166.

¹³⁸ Intervención del asambleísta Juan Carlos Cassinelli el 28 de octubre de 2009 en el primer debate del proyecto de Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, Acta 012 de la Asamblea Nacional del Ecuador, pág. 76 de 166.

una cultura tributaria sin desmedrar al contribuyente con la única justificación de aumentar los ingresos del Estado.

Vale mencionar que en la intervención del asambleísta Paco Moncayo se toca el tema de la justificación de la norma, y menciona que el verdadero objetivo de la norma como se la presenta a la Asamblea es el evitar la evasión, sin embargo menciona que los expertos a los cuales consultó coinciden “que el SRI tiene herramientas tecnológicas de última generación, capacidades técnicas para controlar la evasión no subiendo los impuestos, sino simplemente cumpliendo con sus tareas”.¹³⁹

Adicionalmente, manifiesta sobre el hecho de que se convierta en un impuesto mínimo pagado, desnaturaliza al impuesto a la renta “porque si una empresa no produce renta pero pagó anticipo, cómo puede ser que no le devuelvan el anticipo, si esta empresa no ha generado renta en un ejercicio determinado, ya no es un impuesto a la renta.”¹⁴⁰

El Asambleísta Rafael Dávila, nuevamente refiriéndose a la justificación de la norma, manifiesta que es un error pensar en que dicha reforma disminuirá la evasión fiscal, y realiza un análisis que a mi razonamiento no es tan certero, manifestando:

Se intenta poner un anticipo de impuesto a la renta para llamarlo impuesto mínimo presuntivo. Yo les quiero asegurar, señores asambleístas, que ese impuesto a las empresas grandes no les causa pero ni cosquillas.¹⁴¹

Y digo, no tan certero, pues la presunción de impuesto mínimo si bien causa más inconvenientes a quienes no generen renta pero deban pagar anticipo, a las empresas grandes, por el hecho de que el cálculo se base en activos, patrimonio, costos y gastos e ingresos, el anticipo llega a tener un impacto incluso del doble del impuesto causado, como lo veremos en ejemplos posteriores.

El asambleísta Dávila, acota que poner un impuesto argumentando que es la única manera de controlar la evasión, “*es de alguna manera reconocer la incapacidad para cobrar impuestos, reconocer su incapacidad para cumplir su labor, porque la labor del Servicio de Rentas Internas es precisamente vigilar, conocer cual es la actividad*

¹³⁹ Intervención del asambleísta Paco Moncayo el 28 de octubre de 2009 en el primer debate del proyecto de Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, Acta 012 de la Asamblea Nacional del Ecuador, pág. 88 de 166.

¹⁴⁰ Id

¹⁴¹ Intervención del asambleísta Rafael Dávila el 28 de octubre de 2009 en el primer debate del proyecto de Ley Reformativa para la Equidad Tributaria del Ecuador, Acta 012 de la Asamblea Nacional del Ecuador, pág. 100 de 166.

económica de las empresas, cruzar información, indagar cuál es la verdadera renta y, por lo tanto, cobrarle el impuesto.”¹⁴²

Dentro de las discusiones previas a la aprobación de la norma en cuestión, el asambleísta Lenin Chica, manifestó incluso que el anticipo de impuesto a la renta, era “sinónimo de confiscación”, y solicitó el archivo del proyecto por atentar al inversionista nacional y extranjero y ahuyentar la inversión.¹⁴³

De las pocas intervenciones de los asambleístas oficialistas en relación al anticipo de impuesto a la renta, debo destacar la intervención del asambleísta Francisco Velasco, quien, justifica la reforma del anticipo con el hecho de que la Asamblea debe ser “contemporáneo con la crisis que los empresarios, que, en general, los sujetos económicos de este país tienen con respecto a ese anticipo mínimo”¹⁴⁴, al referirse sobre que para determinar ese anticipo se deducirán las retenciones en la fuente que le fueron practicadas al contribuyente en el ejercicio impositivo anterior.

De la lectura de las actas que he traído a colación, debo mencionar que si bien el único argumento o justificación objetiva para la reforma del anticipo de impuesto a la renta, es el de aumentar la recaudación y evitar la evasión fiscal, sin embargo debo aclarar también que entre líneas he podido encontrar una justificación a la norma, que va más allá del solo “aumentar la recaudación”, sobre por qué se excluyó de la segunda clase de contribuyentes a las empresas que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual. Y digo entre líneas, pues dicha justificación he logrado encontrar no de forma expresa en Actas, sino al contrario, después de un análisis de la coyuntura social y económica del país, así como de los debates internos dentro de la comisión Especializada Permanente de Régimen Económico y Tributario y su Regulación y Control donde inició el trámite de la reforma en cuestión a partir del día lunes 14 de septiembre de 2009, y dentro del cual intervinieron entes como Petróleos y Servicios PYS C.A., Cámara Nacional de

¹⁴² Id

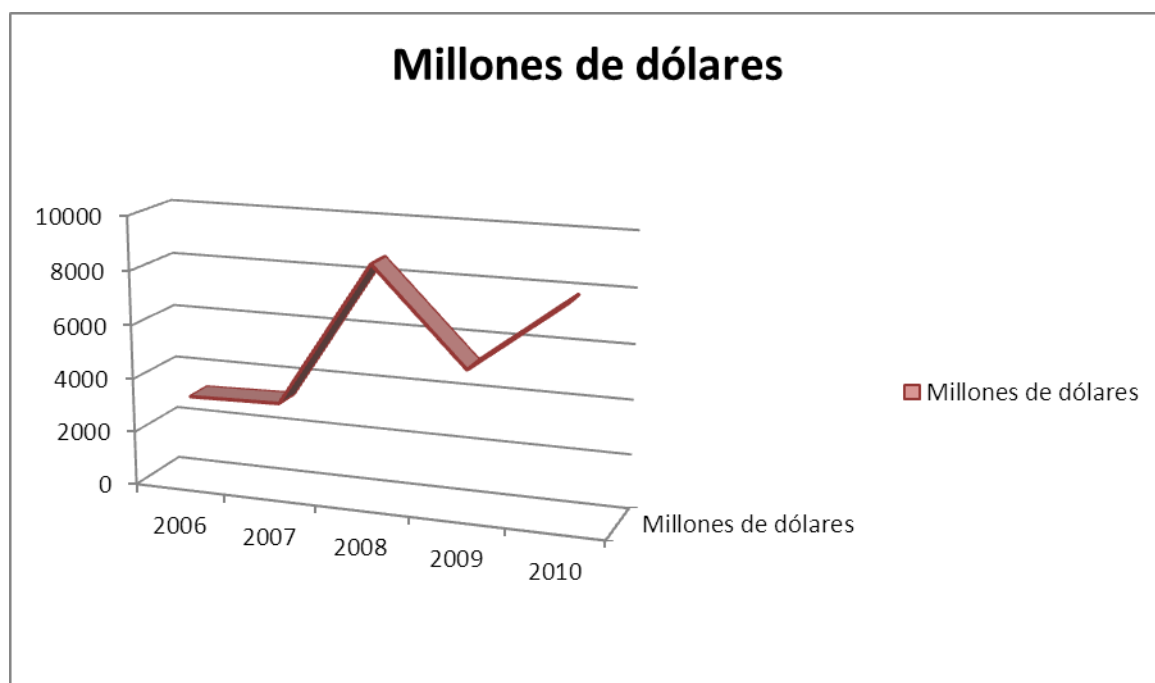
¹⁴³ Intervención del asambleísta Lenin Chica el 28 de octubre de 2009 en el primer debate del proyecto de Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, Acta 012 de la Asamblea Nacional del Ecuador, pág. 151 de 166.

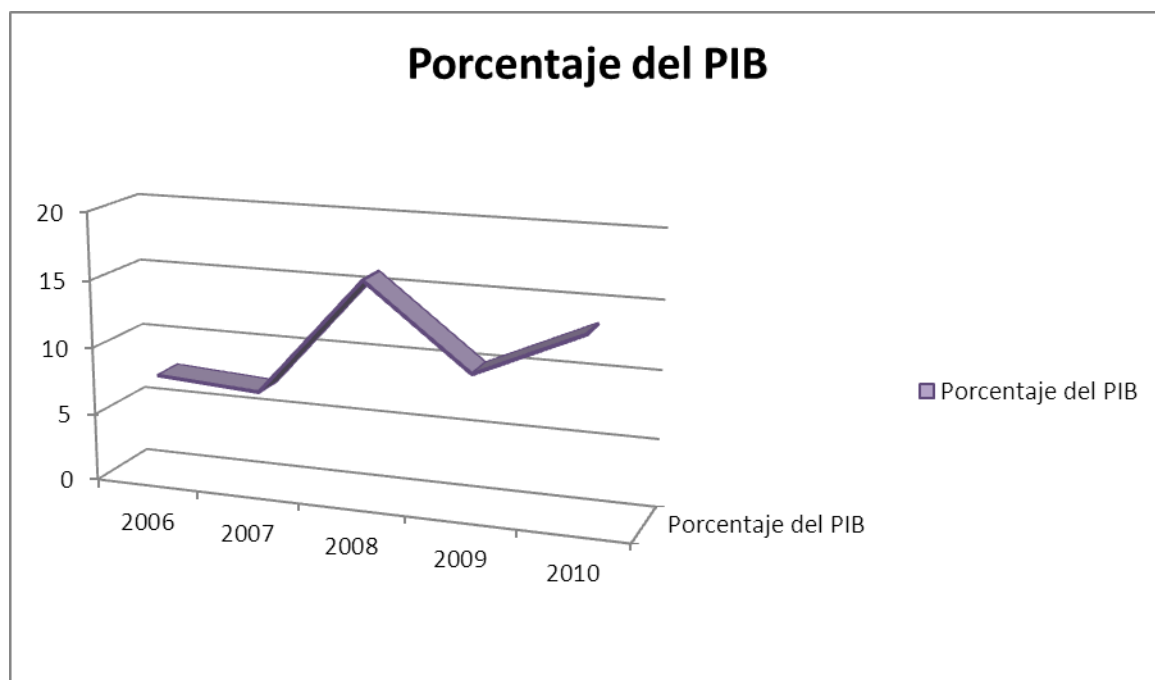
¹⁴⁴ Intervención del asambleísta Francisco Velasco el 3 de diciembre de 2009 en el segundo debate del proyecto de Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, Acta 019 de la Asamblea Nacional del Ecuador, pág. 58 de 203.

Distribuidores de Derivados de Petróleo del Ecuador, Asociación de la Industria Hidrocarburífera del Ecuador.

Como se puede observar, únicamente la Asociación de la Industria Hidrocarburífera del Ecuador, pudo representar los intereses de las compañías que tengan suscritos o suscriban contratos de exploración y explotación de hidrocarburos en cualquier modalidad contractual, pues de hecho no había mucho porque intervenir en razón de que la norma tributaria con respecto al anticipo de impuesto a la renta les era favorable.

Pues bien, si bien no hubo mucha participación del sector hidrocarburífero en las discusiones de la comisión, en Actas se denota un criterio muy importante para encontrarle una justificación a la norma en cuestión, pues un gran grupo de assembleístas manifiestan un criterio obvio con respecto a dicha industria, que a partir del año 2007 se vio en auge, coincidiendo con la presidencia de Rafael Correa, quien tomó el mando el 15 de enero de 2007. Según estadísticas del Banco central, a partir del año 2007 hasta la actualidad la industria de petróleo creció de manera rápida.





Como podemos observar los ingresos petroleros del país a partir del año 2007 se incrementaron, en especial del año 2007 al 2008 donde los ingresos petroleros vieron un aumento de 8,8 puntos porcentuales en la participación en el Producto Interno Bruto, representando más de 8 millones de dólares para el Estado¹⁴⁵.

Esta apreciación a la que he llegado se complementa con intervenciones como de la asambleísta María Cristina Kronfle¹⁴⁶ en el primer debate del proyecto de Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, en un análisis de la necesidad de incrementar los tributos en el Ecuador manifestó, que en las circunstancias que atravesaba el gobierno tenía suficientes recursos para satisfacer las necesidades de los ciudadanos, en razón de que “el Gobierno de hoy cuenta con más recursos que los de antes, ¿Por qué? Por el tema petrolero...”¹⁴⁷

En este sentido, el asambleísta Fernando Aguirre¹⁴⁸, manifestó en su intervención en el debate de la reforma, que existen tres razones fundamentales para incrementar los

¹⁴⁵ Boletín Anuario N° 33, del Banco Central del Ecuador, Capítulo II *Finanzas Públicas*.

¹⁴⁶ Asambleísta por el Movimiento Madera de Guerrero

¹⁴⁷ Intervención de la asambleísta María Cristina Kronfle el 28 de octubre de 2009 en el primer debate del proyecto de Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, Acta 012 de la Asamblea Nacional del Ecuador, pág. 81 de 166.

¹⁴⁸ Asambleísta por Sociedad Patriótica

impuestos en un país, una de ellas cuando el Gobierno no tiene dinero, sin embargo señala “este Gobierno es el Gobierno más millonario que ha tenido en los últimos treinta años el pueblo ecuatoriano, ha tenido un excesivo petróleo... No justifica que hoy nos quieran seguir poniendo más impuestos...”¹⁴⁹

Por su parte Gilmar Gutierrez¹⁵⁰, de igual forma manifestó que no era posible gravar con más impuestos a la población y “peor en estos dos últimos dos años que el Ecuador ha tenido tantos recursos, como nunca antes, nunca ha habido tantos ingresos por petróleo, nunca en la historia del Ecuador, nunca el petróleo ha estado a más de cien dólares, nunca ha pasado de los cuarenta dólares, nunca ha habido tanta recaudación tributaria, como en este momento y, sin embargo, más impuestos, más plata, ¿para qué?”¹⁵¹

Si bien estas intervenciones, de asambleístas de oposición, se centran básicamente en la falta de justificación del gobierno para incrementar impuestos, en virtud de que atravesaba un auge petrolero que incremento los ingresos del Estado, todo esto nos lleva a darnos cuenta de la importancia de los ingresos petroleros para el Estado, y por esta premisa a analizar el tema petrolero para encontrar la justificación primigenia de la norma.

A todos estos antecedentes del auge petrolero se sumó la Ley Reformatoria a la Ley de Hidrocarburos y a la Ley de Régimen Tributario Interno de julio de 2010, con la cual se buscó el incremento de los niveles de producción de los campos petroleros, “dentro de un esquema contractual de prestación de servicios, que devuelva la titularidad de la totalidad de la producción nacional a favor del Estado, estableciendo únicamente el reconocimiento de una tarifa por barril producido a favor de las Contratistas, que no fluctúe en función del precio del petróleo”¹⁵², obligando a las empresas privadas a

¹⁴⁹ Intervención del asambleísta Fernando Aguirre el 28 de octubre de 2009 en el primer debate del proyecto de Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, Acta 012 de la Asamblea Nacional del Ecuador, pág. 81 de 166.

¹⁵⁰ Asambleísta por Sociedad Patriótica

¹⁵¹ Intervención del asambleísta Gilmar Gutierrez el 3 de diciembre de 2009 en el segundo debate del proyecto de Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador, Acta 019 de la Asamblea Nacional del Ecuador, pág. 81 de 166.

¹⁵² Exposición de motivos de la ley Reformatoria a la Ley de Hidrocarburos y a la Ley de Régimen Tributario Interno publicada en el Registro Oficial Suplemento No. 244 de 27 de Julio de 2010.

renegociar sus contratos de explotación de petróleo, para ajustarlos al modelo antes mencionado.

Una vez publicada la reforma a la Ley de Hidrocarburos, las compañías Agip Oil, petrolera italiana, la argentina Enap Sipepec, las estatales chinas Andespetroleum y PetroOriental y Repsol YPF, renegociaron los contratos de concesión petrolera bajo las nuevas condiciones interpuestas por el Estado, por medio de las cuales el Estado pasaría a tener una renta petrolera de entre 80 y 85%¹⁵³.

Adicionalmente a que aumentó la participación del Estado en las rentas petroleras, no podemos olvidar que son empresas públicas quienes mantienen el mayor porcentaje de concesión de bloques, siendo Petroecuador, a través de Petroproducción y Petroamazonas que en conjunto representan el 78.14% de esta actividad¹⁵⁴

Una vez analizados los antecedentes de la norma que reforma el anticipo de impuesto a la renta, así como la coyuntura económica y política del país la justificación de la norma en cuestión de acuerdo a su propósito, pudo haber sido el tratar de optimizar los ingresos petroleros del Estado, pues al ser estos una de las mayores fuentes de ingresos y encontrarse en pleno auge serían aún más beneficiosos para el Estado al establecer consideraciones especiales, como el hecho de la devolución de lo pagado en exceso por las empresas con contratos de explotación de hidrocarburos.

Persecución de un fin legítimo

La persecución de un fin legítimo, implica que la finalidad de una norma determinada, sea la conservación del orden social, esto entendido como un fin orientado a la protección de los derechos fundamentales de los ciudadanos, a la seguridad nacional, al orden público, por tanto, la restricción de un derecho es justificable sólo en la medida en que dicho sacrificio del derecho fundamental sea estrictamente necesario para conseguir un fin de orden público.¹⁵⁵

¹⁵³ Artículo *Canadá Grande buscó negociar fuera de tiempo*, publicado en el diario La Hora de 25 de Noviembre de 2010

¹⁵⁴ Informe Ejecutivo de la Estadística Hidrocarburífera publicado por el Ministerio de Recursos Naturales No Renovables. Ver en http://www.mrnrr.gob.ec/upload/dnh-nuevas-estadisticas/resumen_estadistica_2009_final.pdf

¹⁵⁵ Sentencia 48/1999 del Tribunal Constitucional Colombiano.

En tanto primero, con una visión general, tomando declaraciones del Servicio de Rentas Internas, a través de su Director General, el Economista Carlos Marx Carrasco, la finalidad del sistema tributario y sus reformas, es el de elevar la recaudación del impuesto a la renta, así como disminuir la evasión fiscal de dicho impuesto¹⁵⁶, finalidades que incluso se desprenden de las Actas de discusión de la Asamblea Nacional, y a los cuales deberá sumarse la optimización de ingresos petroleros del Estado.

Por tanto, si se justifica que el dinero de la recaudación de impuesto a la renta (más otros impuestos), constituye una de las mayores fuentes de ingresos del Estado, y en la medida en que dichos ingresos se verifiquen en la satisfacción de las necesidades de los ciudadanos, concluiremos que es un fin legítimo. Sin embargo, si el fin de la norma es la mayor recaudación, hay que tomar en cuenta, que la mayor recaudación depende de la capacidad contributiva de los ciudadanos y en este caso muchas de las compañías que mantienen contratos de explotación petrolera reciben más ingresos que otro tipo de compañías ubicadas en la otra división de contribuyentes, y personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad, por tanto, se vislumbra un primer punto de incongruencia en la finalidad de la norma, pues sí se busca la mayor recaudación se debería recaudar en mayor cantidad de quien más ingresos tiene.

Proporción entre medios y fin

La proporción entre medios y fin, implica que el sacrificio inherente de un derecho no resulte exagerado o desmedido frente a las ventajas que se obtienen mediante tal limitación¹⁵⁷. En este sentido, como ya he manifestado, la Corte Interamericana de Derechos Humanos, ha señalado:

...la restricción debe ser proporcional al interés que la justifica y ajustarse estrechamente al logro de ese legítimo objetivo, interfiriendo en la menor medida posible en el efectivo ejercicio del derecho a la libertad de expresión...¹⁵⁸

Ahora bien, el tercer punto es analizar si los efectos de la norma justifican el fin, y por tanto existe proporción entre los medios y el fin. Debemos tomar en cuenta que el fin de

¹⁵⁶ *La recaudación tributaria sube un 13,8%*, Publicado el 10/Julio/2009, ver en <http://www.hoy.com.ec/noticias-ecuador/la-recaudacion-tributaria-sube-un-138-357436.html>

¹⁵⁷ Sentencia Cso Kimel vs. Argentina, 2 de mayo de 2008, Corte Interamericana de Derechos Humanos.

¹⁵⁸ Caso Chaparro Álvarez y Lapo Íñiguez, párrafo 93, Corte Interamericana de Derechos Humanos.

aumentar los ingresos por impuestos, utiliza como medio al anticipo de impuesto a la renta y sus reformas, en tanto, la desproporción la encuentro cuando el cobro del anticipo de impuesto a la renta, pagado en exceso se convierte en anticipo mínimo, puede ser que empresas que no tengan ingresos y que por patrimonio, activos o costos y gastos deban declarar y pagar el anticipo de impuesto a la renta, y no se les devuelva lo que han pagado por este concepto, el medio se convierte en desproporcional.

Debo aclarar que la distinción en el tratamiento de los contribuyentes, no es en principio un medio ilegítimo o desproporcional; dicha desproporción se presenta en tres ocasiones, cuando la distinción conduce a situaciones injustas, y sobretodo sin racionalidad, como es el caso del impuesto mínimo pagado, situación que contraría a la naturaleza del anticipo e impuesto a la renta, y por otro lado, medios totalmente desproporcionales, cuando con el fin de obtener más ingresos para el Estado se cobra un impuesto sobre rentas inexistentes, y la tercera, denota la desproporción, en razón de que todos los contribuyentes, deberían tener el mismo derecho a reclamar ante la Administración Tributaria cuando han pagado indebidamente o en exceso sus impuestos, y a que se les devuelvan los valores sin ninguna condición.

En algunos países, el anticipo de impuesto a la renta calculado en base al activo, ha sido declarado inconstitucional, el ejemplo más cercano es Perú, donde a diferencia de nuestro anticipo de impuesto a la renta, el cálculo se realizaba en relación a los activos netos del contribuyente, y el monto se dividía en nueve cuotas que debían cancelarse entre los meses de abril a diciembre del propio año. A este valor de anticipo según la ley, se debía deducir las depreciaciones y amortizaciones, entre otros rubros, y una vez cancelado este anticipo, constituía para los contribuyentes un crédito tributario contra los pagos que debía realizar por el régimen general de impuesto a la renta, por concepto de ingresos gravables. Y para solicitar la devolución de dicho anticipo, el contribuyente debería sustentar, ya sea la pérdida tributaria o que el impuesto obtenido fue menor al anticipo pagado, en todo caso, el Tribunal Constitucional Peruano mediante sentencia declaró la inconstitucionalidad de dicho artículo¹⁵⁹, entre otras por las siguientes consideraciones:

¹⁵⁹ Sentencia del Tribunal Constitucional de Perú dentro del expediente Nro. 033-2004-AI/TC, mediante la cual se declara inconstitucional la Quinta Disposición Final de la Ley Nro. 27804 y el artículo 53 del Decreto Legislativo Nro. 945, normas que incorporan a la legislación al Anticipo Adicional de Impuesto a la Renta.

- Que con dicho anticipo se pretendía medir la rentabilidad de los contribuyentes en base a sus activos, cuando ello no representaba en muchos casos la verdadera situación de una empresa, existiendo empresas que aun teniendo activos no se encuentran ejerciendo actividad económica.
- Que se contradecía la naturaleza del Impuesto a la Renta, pues éste impuesto había sido creado a efectos de gravar las ganancias del contribuyente, mientras que el Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta gravaba el patrimonio.
- Que se afectaba la liquidez de los contribuyentes por doce meses como mínimo, aunque en realidad podía llegar a ser un tiempo mucho más prolongado, por demora en devoluciones y eventuales fiscalizaciones.
- Que se prohibía la utilización de los pagos efectuados por anticipo adicional contra los pagos que por el mismo concepto debían efectuarse por los ejercicios siguientes.

Entre los derechos violados según el Tribunal Constitucional Peruano, mediante el anticipo adicional, se encuentran:

El derecho a la propiedad privada, puesto que las disposiciones transgredían el principio de no confiscatoriedad en materia tributaria, en tanto que afectaban la fuente productora de renta, exigiendo al contribuyente el pago de un impuesto a la renta cuando el mismo no había sido generado de manera suficiente o incluso cuando ni siquiera se generaba (supuesto de la generación de pérdidas).

El derecho a la igualdad en materia tributaria, que promulga el respeto tanto de igualdades como de diferencias, pues contribuyentes que se encuentran beneficiados con una tarifa diferenciada del Impuesto a la Renta en razón a marcadas diferencias económicas, como las empresas agrarias cuya tasa aplicables es del 15%, con el Anticipo Adicional de Impuesto a la Renta se veían obligadas a pagar un adelanto en iguales condiciones que quienes estaban en un régimen general del 30%.

Las consideraciones de inconstitucionalidad de este anticipo, también señalaban la vulneración del derecho a la libertad de contratación, puesto que, el anticipo se consideraba

una suerte de préstamo forzoso a favor del Estado, al cual las empresas se veían obligadas a efectuar, imponiéndose de manera unilateral las condiciones del mismo.¹⁶⁰

¹⁶⁰ TORRES MORALES, Miguel Ángel. “Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta: aprendamos la lección”, Perú. Fecha de entrada: 15 de noviembre de 2010; dirección: http://www.teleley.com/articulos/anticipo_adicional.pdf

CAPITULO III

MEDIDAS CONFISCATORIAS

“Los tributos son confiscatorios cuando absorben una parte sustancial de la propiedad”¹⁶¹

Los impuestos confiscatorios son aquellos que restringen el derecho a la propiedad privada de los contribuyentes, configurándose una contravención directa a la norma suprema del Estado, debido a la inconstitucionalidad de los mismos. Por lo tanto, es deber del Estado que en pro del respeto a la Constitución y al cumplimiento de los tratados internacionales y respeto de los derechos humanos, procure la solución de esta restricción, ya sea declarando la inconstitucionalidad de una norma o tomando las medidas necesarias para garantizar el pleno goce de los derechos.

*Toda reforma tributaria es una reforma política*¹⁶², por lo que es importante considerar que la nueva fórmula de cálculo del anticipo de impuesto a la renta, así como la normativa de aplicación del mismo, se desarrollan en un contexto político importante, esto es la llamada “revolución ciudadana” y su firme propósito de dejar atrás a la “larga noche neoliberal”. Se trata de una catapulta importante con respecto a la popularidad del régimen de lucha en contra de los grupos económicos a los que se acusa de tradicionalmente haber manejado el país. En este sentido, el nuevo anticipo de impuesto a la renta ha sido presentado como el mejor medio de recaudación del impuesto a la renta sobretodo de las grandes compañías y grupos económicos, aunque la realidad sea otra, pues sociedades no son únicamente los grandes grupos económicos, de manera que existe una gran variedad de compañías con condiciones económicas distintas y las cuales en su respectiva medida se ven afectadas por las reformas tributarias.

Es preciso determinar el alcance del anticipo de impuesto a la renta sobre la renta de los contribuyentes, en razón, de que una medida desproporcional y alejada de consideraciones sobre la capacidad contributiva, implica la aceptación de un impuesto confiscatorio, atentatorio a la propiedad privada de los contribuyentes.

3.1. Conceptos básicos de la no confiscatoriedad

¹⁶¹ Acción de amparo, expediente No. 1739-2000 del Tribunal Constitucional Peruano.

¹⁶² Vid. “Las reformas fiscales”, CREDF, n° 100, octubre-diciembre, p.513. Citado en Vid. “Memorias XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario” Isla Margarita, Venezuela 2008, Tema II, p. 857.

La prohibición de toda forma de confiscatoriedad configura una verdadera garantía constitucional del propietario, ante la inevitable perspectiva que lleva al Estado, como representante de la colectividad, a tomar derechos o bienes de los sujetos privados para afectarlos al logro de objetivos de utilidad pública o de interés social, sin que ello conduzca al despojo arbitrario de su patrimonio, porque en el lugar de la porción de este último que toma para sí el ente público, debe colocarse la justa compensación, cuya finalidad es mantener la integridad patrimonial del particular, mediante la equivalente sustitución de valores en su patrimonio.

Previo al análisis de si la disposición del artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, constituye o no una medida confiscatoria, para las compañías que no tienen ingresos y que pagan un anticipo de impuesto a la renta basado en consideraciones ajenas a la naturaleza del impuesto a la renta y su hecho generador, y el mismo no se les devuelve cuando el impuesto causado es menor al anticipo pagado, es necesario precisar ciertos conceptos importantes, como lo son los principios constitucionales frente a la prohibición de confiscatoriedad, así como el concepto de medidas confiscatorias y la prohibición de las mismas, basados en la normativa constitucional e internacional de protección de derechos.

Nuestra Constitución en el artículo 323, dispone que el objeto de ejecutar planes de desarrollo social, manejo sustentable del ambiente y de bienestar colectivo, las instituciones del Estado, por razones de utilidad pública o interés social y nacional, podrán declarar la expropiación de bienes, previa justa valoración, indemnización y pago y además señala que se prohíbe toda forma de confiscación. En este sentido, se entiende por confiscación, según la Real Academia de la Lengua Española, el penar con privación de bienes, que son asumidos por el fisco, por tanto es preciso distinguir la confiscación como apropiación por parte del estado de los bienes de los particulares, para lo cual la propia Constitución fija un procedimiento, cuando esta apropiación es indispensable, a la que se denomina expropiación. La expropiación como medida legítima del Estado, constitucionalmente aceptada, implica un procedimiento de declaración de utilidad pública de cierto bien, sin embargo, y para efectos del presente análisis debemos centrarnos en la

prohibición de confiscación estipulada en nuestra constitución, pues es esta garantía la que debe verificar su cumplimiento dentro de la norma tributaria.

Uno de los principales aspectos de la no confiscatoriedad es también lo razonable y equitativo, que en lo tributario, lleva a medir a los tributos de conformidad con la facultad o capacidad contributiva de los contribuyentes, pues si bien es obligación de todos contribuir al fisco, lo es siempre en medida de sus posibilidades, es decir, de su capacidad contributiva, pues como ya señalé, quien más tenga, más deberá aportar, para ello es preciso que la Administración Tributaria conozca a los contribuyentes.

En este sentido, a pesar de que el Servicio de Rentas Internas a través de todas sus facultades conoce a los contribuyentes y su capacidad contributiva, parecería que esta información no siempre llega a oídos del legislador, pues como he manifestado a lo largo de este trabajo, la medida adoptada para el cálculo y devolución del anticipo de impuesto a la renta, no demuestra un verdadero conocimiento de la capacidad contributiva de las empresas dedicadas a la explotación de petróleo, así como de ciertas sociedades, que si bien deben aportar al Estado, no están en capacidad de hacerlo en los términos exigidos por la norma, pues se encuentran inactivas, es decir, no ejercen actividad económica que les permita obtener ingresos, y es aquí cuando un impuesto se convierte en confiscatorio.

3.1.1. No Confiscatoriedad como principio tributario

Como hemos venido analizando en el presente trabajo, la potestad tributaria, regulada por principios constitucionales, se rige también bajo el principio de *no confiscatoriedad*, en razón de que el mismo emana de los principios de generalidad, equidad y progresividad.¹⁶³ Sin embargo a estos principios se les debe añadir, para que en verdad sea justo el sistema tributario, el principio de capacidad contributiva, entendido como una aplicación del principio de igualdad y generalidad en el sentido de que deberá aportar al fisco quien tiene la capacidad económica de hacerlo, tomando en cuenta que mientras mayor sea la capacidad del contribuyente, mayor será su carga impositiva. Este

¹⁶³ FERREIRO LAPATZA, José Juan, "Los Principios Constitucionales del Orden Tributario: La No Confiscatoriedad". En el libro "Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional", Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2005, p. 202

principio de capacidad contributiva tiene un fin muy importante y es lo que el artículo 2 de la Constitución Italiana, denomina como solidaridad política, económica y social¹⁶⁴ en función del cumplimiento de deberes, puesto que la contribución fiscal, como obligación de los ciudadanos, no puede encaminarse a una recolección de tributos sin sentido con el único objetivo de la ganancia del Estado, sino que esta debe basarse en cuestiones de solidaridad, tanto política, como económica y social, tomando en cuenta las características de cada ciudadano.

Para entender claramente el concepto de un impuesto confiscatorio, es preciso determinar ciertos aspectos con respecto a la capacidad contributiva, así como el contraste con el derecho a la propiedad privada. En primer lugar, con respecto a la capacidad económica, hay que señalar que ésta, es la idea rectora del reparto justo de las cargas tributarias, y se ve necesariamente acompañada de la idea de una justa redistribución de la riqueza, no entendida como ingreso, sino como una justa asignación de servicios públicos.¹⁶⁵ Únicamente, fijando el sistema tributario a estos principios es que se puede lograr una recaudación justa para el contribuyente, que devengue la prestación de servicios públicos, mismos que están obligados a ser de calidad y cumpliendo todas las necesidades de la población.

Si bien es una obligación constitucional de los ciudadanos el pagar los impuestos establecidos, los mismos deben regirse a la misma normativa esto es la Constitución y la Ley. El artículo 88 número 15 de la Constitución dispone:

“Art. 83.- Son deberes y responsabilidades de las ecuatorianas y los ecuatorianos, sin perjuicio de otros previstos en la Constitución y la ley:

*15. Cooperar con el Estado y la comunidad en la seguridad social, **y pagar los tributos establecidos por la ley...**”¹⁶⁶*

Al igual que la norma ecuatoriana, la legislación española establece la obligación de contribuir al Estado, sin embargo lleva esta obligación a un grado alto de seguridad, al

¹⁶⁴ MOSCHETTI, Francesco, “El Principio de la Capacidad Contributiva”, en AMATUCCI, Andrea, Tratado de Derecho Tributario, Editorial Temis, Bogotá- Colombia, 2001, p 242.

¹⁶⁵ FERREIRO LAPATZA, José Juan, “Los Principios Constitucionales del Orden Tributario: La No Confiscatoriedad”. En el libro “Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional”, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2005, p. 205

¹⁶⁶ Artículo 88 de la Constitución del Ecuador.

disponer que “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos (...) mediante un sistema tributario justo (...) que en ningún caso tendrá alcance confiscatorio”¹⁶⁷, estableciendo específicamente que ante la obligación de los ciudadanos de tributar, se encuentra también su derecho a que este sistema tributario que se les aplique sea justo y no confiscatorio.

En nuestro país, si bien dentro de la Constitución, entre los principios que rigen al sistema tributario, no se encuentra expresamente la no confiscatoriedad, no podemos descartarla como principio rector puesto que entre los principios reconocidos, *generalidad, progresividad, eficiencia, simplicidad administrativa, irretroactividad, equidad, transparencia y suficiencia recaudatoria*, el hecho de reconocer, como ya señalé, el principio de progresividad, así como el de equidad, implica que los impuestos que los impuestos se manejen con un enfoque de justicia redistributiva, con respecto al recibir la contraprestación en los servicios públicos, así como que los impuestos se establezcan conforme a la capacidad contributiva de los ciudadanos.

Esto se complementa con los principios de generalidad, igualdad y proporcionalidad, recogidos en el artículo 5 del Código Tributario, pues como ya explique son la base para determinar la no confiscatoriedad de los tributos.

En segundo lugar, con respecto al derecho a la propiedad privada, aspecto determinante en la prohibición de no confiscatoriedad, tenemos una amplia normativa que reconoce y protege este derecho; nuestra Constitución reconoce y garantiza dentro de los derechos de libertad, el derecho a la propiedad en todas sus formas, con función y responsabilidad social y ambiental, además lo viabiliza estableciendo que el acceso a la propiedad se hará efectivo con la adopción de políticas públicas.¹⁶⁸

El derecho a la propiedad privada, cabe recordar, al igual que todos los derechos reconocidos en la Constitución, es de aplicación directa, ya que se encuentra reconocido en instrumentos internacionales ratificados por el Ecuador, como en la Convención

¹⁶⁷ Artículo 31 de la Constitución de la Nación Española, “Art. 31.- 1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio...”

¹⁶⁸ Artículo 66 número 26 de la Constitución.

Americana sobre Derechos Humanos¹⁶⁹, en la Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre¹⁷⁰, así como en la Declaración Universal de Derechos Humanos¹⁷¹.

El reconocer el derecho a la propiedad privada, recoge la prohibición de que el Estado vive a una persona de sus bienes, de manera que si bien es cierto la propia Constitución reconoce la Potestad del Estado para establecer y cobrar impuestos, la misma protección constitucional se le otorga al derecho a la propiedad privada, en este sentido, se sobre entiende una prohibición de no confiscatoriedad del sistema tributario en su conjunto, así como en aplicación de cada uno de los tributos, sean estos directos o indirectos. Estos últimos, merecieron un análisis mayor al momento de catalogarlos como confiscatorios, por su naturaleza, ya que se podría considerar casi imposible el fijar límites cuantitativos o exactos con respecto a su carácter confiscatorio, por ejemplo, un impuesto del 300% en la adquisición de una joya puede no ser confiscatorio y ser constitucional, todo dependerá de la capacidad económica del contribuyente.¹⁷²

Como ya manifesté, la jurisprudencia en muchos países, ha tomado fuerza en lo que a garantías y respeto de principios y derechos se refiere, por citar algunos ejemplos,

¹⁶⁹ Convención Americana sobre Derechos Humanos “Pacto de San José de Costa Rica”:

“Art. 21.- **Derecho a la propiedad privada.-**

1. Toda persona tiene derecho al uso y goce de sus bienes. La ley puede subordinar tal uso y goce al interés social.

2. Ninguna persona puede ser privada de sus bienes, excepto mediante el pago de indemnización justa, por razones de utilidad pública o de interés social y en los casos y según las formas establecidas por la ley.

3. Tanto la usura como cualquier otra forma de explotación del hombre por el hombre, deben ser prohibidas por la ley.”

¹⁷⁰ Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre:

“Artículo XXIII.- **Derecho a la propiedad.- Toda persona tiene derecho a la propiedad privada correspondiente a las necesidades esenciales de una vida decorosa, que contribuya a mantener la dignidad de la persona y del hogar.**”

¹⁷¹ Declaración Universal de los Derechos Humanos:

“Art. 17.-

1. Toda persona tiene derecho a la propiedad, individual y colectivamente.

2. Nadie será privado arbitrariamente de su propiedad.”

¹⁷² FERREIRO LAPATZA, José Juan, “Los Principios Constitucionales del Orden Tributario: La No Confiscatoriedad”. En el libro “Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional”, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2005, p. 207, ejemplo: “...cuando se trata de impuestos indirectos, contribuciones especiales o tasas, que gravan la venta, adquisición circulación o consumo de bienes o servicios, pues, en estos casos, un tipo del 300% puede ser perfectamente constitucional (si grava, p. ej., la adquisición de una joya) y un tipo del 10% puede tener alcance confiscatorio, en mi opinión, si agota o hace superar la capacidad económica de los sujetos pasivos que adquieran, p. ej., artículos de primera necesidad.”

la Corte Suprema Nacional Argentina ha señalado que “La facultad de establecer impuestos es esencial e indispensable para la existencia del gobierno, pero ese poder cuando es ilimitado en cuanto a la elección de la materia imponible o a la cuantía, envuelve necesariamente la posibilidad de destruir que lleva en su entraña, desde que existe un límite más allá del cual ninguna cosa, persona o institución tolerará el peso de un determinado tributo”, es decir la Corte, analiza la validez y necesidad de la potestad tributaria y los impuestos que establece, sin embargo sí reconoce la existencia de algo que va más allá de la necesidad de establecer tributos, y esto es el respeto de los derechos de los contribuyentes.

De igual forma, la jurisprudencia peruana, por medio de la resolución de una acción de amparo (garantía constitucional cuyo objetivo es devolver las cosas a su estado anterior a la amenaza o violación de un derecho constitucional), manifestó “ ...Si bien es cierto la Constitución Política concordante con la Ley Orgánica de Municipalidades establece que las municipalidades ejerciendo su autonomía política, económica y administrativa, están facultadas para crear, modificar y suprimir contribuciones y tasas, también lo es, que dicho poder tributario no puede ejercerse de manera absoluta, pues éste se encuentra sujeto a los límites que la Constitución le señala, en garantía de todos los ciudadanos, respetando el principio de reserva de ley, igualdad y respeto de los derechos fundamentales de las personas...”, nuevamente reconociendo los límites a esta potestad tributaria, y adicionalmente, en esta sentencia el Tribunal señala la necesidad de que la norma tributaria no se ajuste únicamente a la ley, es decir su creación sea legal, sino también su contenido constitucional, y uno de estos límites y requisitos para su fondo constitucional, es que la norma no represente para el contribuyente un exceso que menoscabe sus derechos constitucionalmente reconocidos y garantizados.

3.1.2. Medida tributaria confiscatoria

Una vez abordado el tema de los principios constitucionales tras la prohibición de no confiscatoriedad, es preciso tratar el tema de las medidas tributarias confiscatorias, concepto muy importante para la presente investigación, puesto que para determinar la constitucionalidad de la disposición contenida en el artículo 41 de la Ley de Régimen Tributario Interno, es necesario saber si su alcance es o no confiscatorio.

El principio de no confiscatoriedad es una garantía del derecho de propiedad, como eje fundamental de un estado democrático¹⁷³, de manera que el reconocimiento y protección de este derecho se deriva también del derecho a la libertad, base de la democracia, y es por todo este entorno, que a pesar de que como en muchas otras constituciones, la no confiscatoriedad no se encuentra reconocida expresamente como principio o garantía constitucional, su reconocimiento surge de la aplicación del derecho a la propiedad.

Como concepto básico, se puede decir que la confiscatoriedad tributaria, se presenta cuando en aplicación de medidas tributarias, el fisco recauda montos tan altos que puede llegar a apropiarse de los bienes del contribuyente, en razón de que la medida es exagerada y sobrepasa la capacidad contributiva de las personas y en consecuencia afecta a su derecho a la propiedad, dado que llega a rebasar el límite de lo que se considera un impuesto razonable para un régimen democrático.

En la doctrina, se conoce a estas medidas indistintamente como confiscatorias o expropiatorias, puesto que ambos conceptos guardan relación directa con el derecho de propiedad, y como ya se explicó en líneas anteriores, también tienen una estrecha relación, con las limitaciones establecidas por la Constitución y las leyes, como lo es la función social con respecto a la propiedad o incluso la misma propiedad privada para los tributos¹⁷⁴.

3.1.3. Prohibición de tributos confiscatorios

Nuestra Constitución en el artículo 323, prohíbe toda forma de confiscación, en un plano, muy amplio, sin embargo y como ya he analizado, la prohibición de la no confiscatoriedad no depende de una norma que manifiestamente lo establezca, puesto

¹⁷³ ROBLES MORENO, Carmen del Pilar, “A propósito de la “No Confiscatoriedad” en materia tributaria, Perú, 2006, Portal de Derecho Tributario, ver en: tributoydogma.blogspot.com/.../propósito-de-la-no-confiscatoriedad-en.html

¹⁷⁴ En la doctrina, se entiende por medidas tributarias expropiatorias, a aquellas que tienen una afectación sobre el patrimonio, con un enfoque distinto al concebido usualmente con respecto al término “expropiación”, pues, con respecto a las medidas tributarias expropiatorias, no ocurre la compensación propia de la expropiación por razones de utilidad pública a cambio de un justo precio, ya que se da una privación unilateral de la propiedad privada que no conlleva una compensación, en virtud de la potestad tributaria del Estado que ejerce de manera coactiva sobre el patrimonio del ciudadano.

que una vez reconocido el derecho a la propiedad privada, se desprende de este derecho, que en razón de éste, no puede haber la confiscación de la propiedad del ciudadano en todos los ámbitos.

Este tema de la confiscatoriedad de los tributos, es objeto de mucho análisis en los últimos tiempos, tanto en la doctrina, como en la jurisprudencia y la legislatura de muchos países, es el caso por ejemplo de Argentina donde los tribunales han descalificado varios tributos de distinta naturaleza que resultaron violatorios o lesivos de la garantía que prohíbe la confiscación por la vía tributaria del capital o de la renta de las personas¹⁷⁵, esto es, que se mantiene una legislación tendiente al respeto de todas las garantías del contribuyente, entre ellas la no confiscatoriedad, en respecto al derecho a la propiedad privada. Esta garantía no es reconocida o desarrollada por la jurisprudencia, sino también incluida explícitamente en las constituciones como la de la ciudad autónoma de Buenos Aires, de las provincias de Río Negro y Santiago del Estero, en la República Argentina, así como en otras Constituciones extranjeras, como la española de 1978 y la brasileña de 1988.

La Constitución española prohíbe expresamente en su artículo 31 el alcance confiscatorio de los tributos.

Artículo 31.

1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

Esta disposición es muy importante pues refleja los alcances y límites de la potestad tributaria, de manera de que si bien los ciudadanos tienen la obligación de contribuir con el fisco, lo harán en la medida en la que su capacidad contributiva lo permita. Esta premisa refleja lo que es la aplicación de los principios de igualdad y progresividad, los cuales determinan la aplicación justa de los tributos impidiendo que éstos tengan un carácter confiscatorio, y afecten a la economía propia del contribuyente.

¹⁷⁵ Artículo “El principio de no confiscatoriedad”, de miércoles 2 de julio de 2008, publicado en: www.lanacion.com

Por otro lado, la Constitución brasilera de 1988, dentro de los límites a la potestad tributaria, dispone que está prohibido a la Unión, a los Estados, al Distrito Federal y a los Municipios:

1. *exigir o aumentar tributos sin ley que los establezca*
2. *dispensar un tratamiento desigual entre contribuyentes que se encontrasen en situación equivalente, prohibiéndose cualquier distinción por razón de ocupación profesional o función por ellos ejercida, independientemente de la denominación jurídica de los rendimientos, títulos o derechos;*
3. *cobrar tributos:*
 1. *en base a hechos imponibles ocurridos antes del inicio de la vigencia de la ley que los hubiera establecido o ampliado;*
 2. *en el mismo ejercicio financiero en que haya sido publicada la ley que los estableció o amplió;*
- 4. utilizar tributos con fines confiscatorios;...**

En el caso de la Constitución brasilera, y la Constitución argentina, la prohibición se dirige a una limitación de la potestad tributaria, en el ámbito de la recaudación, para lo cual no podrá utilizar impuestos con fines confiscatorios, es decir, no podrá establecer tributos con el objetivo de recaudar de tal manera ingresos fiscales, que representen una carga superior a la que el contribuyente puede soportar¹⁷⁶. Como se evidencia, existe una relación íntima entre el Estado de Derecho, la garantía constitucional del derecho a la propiedad privada y los tributos como institución, de manera que un uso abusivo de la potestad tributaria afecta directamente al Estado de Derecho y a las garantías en él recogidas, como lo es el derecho a la propiedad privada.

El hecho de que un tributo sea confiscatorio, es independiente de la finalidad del mismo, sin embargo el momento en el que este carácter del tributo ocasione perjuicios al contribuyente en razón de su renta, se deba reparar el daño, y se concrete su carácter confiscatorio, por contravenir las normas de derecho, recogidas en la Constitución y tratados internacionales, se deberá desechar la norma que recoge el tributo del ordenamiento jurídico.

Cabe destacar que la importancia del derecho a la propiedad privada reconocido constitucionalmente, es grande al momento de comparar o poner en balanza junto con el derecho del Estado a establecer y cobrar tributos, puesto que el cumplir con objetivos de recaudación por ninguna óptica justifica la imposición de un tributo confiscatorio.

¹⁷⁶ Id

La Corte Suprema Argentina, ha sostenido reiteradamente que cualquier tributo que grave una parte excesiva de la propiedad o de la renta se transforma en exacción o confiscación, por lo que deviene inconstitucional, y adicionalmente estableció incluso un parámetro para determinar este carácter, en razón de que el límite concreto del 33 por ciento del valor de los bienes o del monto de la renta como tope máximo para la imposición, de manera que lo que exceda a este tope supera debe tenerse como confiscatorio.¹⁷⁷

El Tribunal Constitucional del Ecuador, mediante sentencia No. 020-2002-TC, declara la inconstitucionalidad por vicios de fondo a la segunda disposición general y a la frase en negrita de la tercera disposición general del Reglamento de Tasas Judiciales:

SEGUNDA.- En los casos de reclamaciones judiciales y diligencias previas presentadas por personas indigentes y por quienes perciben el bono de la pobreza o hayan sido declarados pobres de solemnidad; y por las personas discapacitadas y de la tercera edad que estuvieren en similares condiciones que las anteriores, las tasas judiciales tendrán un valor que corresponda a causas de cuantía indeterminada. Para hacerse acreedor a este beneficio, el interesado deberá probar previamente su condición de tal.

*TERCERA.- Las tasas judiciales se reducirán en el cincuenta por ciento (50%) en **los servicios judiciales que se presten en los trámites para la defensa de los derechos y garantías consagrados por la Constitución Política de la República, por medio de los recursos de habeas data y amparo constitucional** y los servicios judiciales demandados por los organismos de control establecidos en la Constitución Política de la República.*

El argumento del Tribunal Constitucional, con respecto a las tasas judiciales, era precisamente el carácter confiscatorio de éstas en lo que respecta a los casos de las personas indigentes, receptores del bono de la pobreza, discapacitados, tercera edad o personas en condiciones similares, cuando se les cobraba también un valor de tasa judicial correspondiente a las causas indeterminadas, o para el caso de los recursos de habeas data y amparo constitucional, donde la tasa se reducía en un 50%, esto en razón de que las tasas judiciales eran un mecanismo violatorio de los derechos de las personas que pretendían acceder a los servicios de la Función Judicial, por los elevados y desproporcionados montos de las tasas, las que al estimarse en la cuantía se constituye un verdadero impuesto de carácter confiscatorio¹⁷⁸. Si bien este ejemplo no es exactamente igual al que acontece con respecto al anticipo de impuesto a la renta y a su

¹⁷⁷ Id

¹⁷⁸ Sentencia No. 020-2002-TC del Tribunal Constitucional del Ecuador.

concepción de impuesto mínimo pagado, bien puede analizarse el argumento del Tribunal para determinar la confiscatoriedad de esta última medida.

En este caso, el Tribunal manifiesta que el hecho de que para ciertos casos como los expresados en la segunda disposición general y a la frase en negrita de la tercera disposición general del Reglamento de Tasas Judiciales, existen personas que por sus condiciones particulares, el establecer un monto para poder acceder a la justicia por más reducido que este sea, afectará a su economía; es decir, por un lado no considera su capacidad económica para asumir ese monto, pero también por otro lado y más importante, restringe su derecho al acceso a la justicia, es decir afecta a un derecho constitucional y por ello es una norma eminentemente inconstitucional. Por otro lado, el Tribunal manifiesta que el carácter de confiscatorias de las tasas judiciales va totalmente ligado de la racionalidad y la proporcionalidad, y es aquí donde debe hacerse énfasis, puesto que es muy importante destacar que no únicamente para respetar el principio de igualdad es necesaria la norma racional y proporcional, ya que para el tema de la no confiscatoriedad, estos parámetros también son importantes, de manera que una norma sea la que establecía en Ecuador las tasas judiciales, o actualmente las normas que regulan al anticipo de impuesto a la renta, para que no caigan en la confiscatoriedad deben ser racionales, es decir que se encuentre conforme a la lógica a lo que se desprende de la realidad, y en estos casos particulares, que se encuentre de conformidad con la realidad económica de las personas.

Por otro lado la norma debe ser proporcional, es decir que a más de ser lógica y racional, tome en cuenta las particularidades de las personas de manera que el aporte de cada uno sea de conformidad a su capacidad. De no ser racional y proporcional una norma que establece un tributo llegaría a ser también confiscatoria, lo cual sería manifiestamente inconstitucional, por atentar a los derechos fundamentales de las personas.

3.2. Derecho a la Propiedad Privada

Los derechos fundamentales según la doctrina son aquellos derechos subjetivos, que en sentido formal, se han visto garantizados en una Constitución, mientras que en sentido material, estos derechos tienen una vinculación universal e histórica, que los

vuelve imprescindibles en cualquier texto Constitucional. El derecho a la propiedad privada, tomado en la concepción más amplia como un derecho fundamental, se ha visto reafirmado en los cuerpos constitucionales, no solo por su reconocimiento como tal, sino también por reconocimientos como el carácter garantista de la expropiación, la función social de la propiedad, y así también como a tener el carácter de derecho económico. No está por demás recordar que la propiedad tiene tanta importancia económica que en su momento era requisito indispensable para ocupar ciertos cargos en los gobiernos o incluso para ejercer otros derechos como el del sufragio.

Este derecho se ha reconocido en nuestro país en todas sus Constituciones, incluso antes del Estado Ecuatoriano con la Constitución Grancolombiana de 1821, se manifestó en su texto como deber de la Nación, la protección por leyes sabias y equitativas la propiedad, así como también la prohibición de privar la propiedad incluso para uso público sin el consentimiento del propietario o del Cuerpo Legislativo.¹⁷⁹

Con el inicio del Estado Ecuatoriano, en la Constitución de 1830¹⁸⁰, dentro de los derechos civiles y garantías se reconoce el derecho a la propiedad y la prohibición del Estado de privar a sus ciudadanos de ella sin su consentimiento y justa compensación. Esta disposición se mantiene a lo largo de todas las Constituciones ecuatorianas. Un punto importante para el derecho a la propiedad privada es que en la mayoría de Constituciones del Ecuador se consideró a este derecho dentro de las garantías¹⁸¹,

¹⁷⁹ Constitución Grancolombiana de 1821: Art. 3.- Es un deber de la Nación proteger por leyes sabias y equitativas la libertad, la seguridad, la propiedad y la igualdad de todos los colombianos. Y Art. 177.- Ninguno podrá ser privado de la menor porción de su propiedad; ni ésta será aplicada a usos públicos sin su propio consentimiento, o el del Cuerpo Legislativo: cuando alguna pública necesidad legalmente comprobada, exigiere que la propiedad de algún ciudadano se aplique a usos semejantes, la condición de una justa compensación debe presuponerse.

¹⁸⁰ Constitución del Estado del Ecuador de 1830: Art. 62.- Nadie puede ser privado de su propiedad, ni ésta aplicada a ningún uso público sin su consentimiento y sin recibir justas compensaciones a juicio de buen varón. Nadie está obligado a prestar servicios personales que no estén prescritos por ley. Todos pueden ejercer libremente cualquier comercio o industria que no se oponga a las buenas costumbres.

¹⁸¹ Constitución de la República del Ecuador de 1835: Art. 97.- Ningún ecuatoriano será privado de su propiedad, o del derecho que a ella tuviere, sino en virtud de sentencia judicial; salvo el caso en que la utilidad pública, calificada por una ley, exija su uso o enajenación, lo que tendrá lugar dándose previamente al dueño la indemnización que se ajustare con él, o se avaluare a juicio de hombres buenos.

Constitución Política de la República del Ecuador de 1843: Art. 91.- Ningún ecuatoriano será privado de su propiedad, sino en los casos calificados por la ley, para servicio público, o para utilidad común, previa indemnización a juicio de hombres buenos.

mientras que dentro de la Constitución Política de la República del Ecuador de 1929, se le da el carácter de garantía fundamental¹⁸² e incluso en Constituciones como la de 1979 se consideró ya a este derecho en el Título relativo a la Economía¹⁸³. Adicionalmente además de reconocer el derecho, los cuerpos constitucionales reconocen las garantías de éste, como la prohibición de confiscación y expropiación sin los requisitos de la ley¹⁸⁴.

Constitución Política de la República del Ecuador de 1845: Art. 120.- Ningún Ecuatoriano podrá ser privado de su propiedad, o del derecho que a ella tuviese, sino en virtud de sentencia judicial; salvo el caso en que la utilidad pública, calificada por una ley, exija su uso o enajenación; lo que tendrá lugar dándose previamente al dueño la indemnización que se ajustare con él, o avaluada a juicio de hombres buenos.

Constitución Política de la República del Ecuador de 1851, 52, 61, 69, 78: Art. 114.- A excepción de las contribuciones establecidas por la ley, ningún ecuatoriano será privado de su propiedad para aplicarla a usos públicos, salvo el caso en que la utilidad pública, calificada por una ley, exija su uso o enajenación; lo que tendrá lugar dándose previamente al dueño la indemnización que se ajustare con él, o avaluada a juicio de hombres buenos.

Constitución Política de la República del Ecuador de 1878, garantías: Art. 17.- La Nación garantiza a los ecuatorianos: 2. La propiedad con todos sus derechos; y, en consecuencia: 1. Queda abolida la confiscación de bienes; 2. Nadie puede ser privado de su propiedad, o del derecho que a ella tuviere, sino en virtud de sentencia judicial, o de expropiación por causa de utilidad pública, hecha conforme a la ley y previa indemnización; 3. No puede exigirse ningún impuesto, derecho o contribución, sino por autoridad competente, y en virtud de una ley que autorice la exacción, debiendo guardarse en todo impuesto la proporción posible con los haberes e industria de cada persona; y 4. Los ecuatorianos gozan de libertad de industria y de la propiedad exclusiva de sus descubrimientos. La ley fijará el tiempo por el cual pueda concederse privilegios exclusivos, o darse indemnizaciones a los inventores caso que prefieran la publicación de sus inventos;

Constitución Política de la República del Ecuador de 1906: Art. 26.- El Estado garantiza a los ecuatorianos:

4. El derecho de propiedad. Nadie puede ser privado de sus bienes, sino en virtud de sentencia judicial o de expropiación por causa de utilidad pública. En este segundo caso, se indemnizará previamente al propietario, el valor de la cosa expropiada;

¹⁸² Constitución Política del Ecuador de 1945: Art. 146.- El Estado garantiza el derecho de propiedad, con las limitaciones que exijan las necesidades sociales, de acuerdo con la ley. Prohíbese toda confiscación.

Ninguna expropiación podrá hacerse sino por causa de utilidad social o pública, con la justa indemnización, en los términos, con los trámites y excepciones que establezca la ley.

¹⁸³ Constitución Política del Ecuador de 1979: Art. 48.- La propiedad en cualquiera de sus formas, inclusive la privada constituye un derecho que el Estado reconoce y garantiza para la organización de su economía cuando cumpla su función social. Ésta, debe traducirse en una elevación y redistribución del ingreso, que permita a toda la población compartir los beneficios de la riqueza y el desarrollo.

¹⁸⁴ Constitución Política del Ecuador de 1946: Art. 183.- Se garantiza el derecho de propiedad conciliándolo con su función social. Prohíbese la confiscación de bienes, la que, si de hecho llegare a producirse, no causará alteración alguna en el derecho de la parte perjudicada ni prescripción de ninguna clase y originará, contra la autoridad que la ordenare y contra el Fisco, acción sumaria de daños y perjuicios.

Nadie puede ser privado de la propiedad, ni de la posesión de sus bienes, sino en virtud de mandato judicial o de expropiación, legalmente verificada, por causa de utilidad pública.

Sólo el Fisco, las Municipalidades y las demás Instituciones de Derecho Público podrán promover expropiaciones por causa de utilidad pública.

Finalmente para este recuento histórico sobre la positivización del derecho a la propiedad, es preciso denotar la norma de la Constitución de 1998, que dispone:

Art. 30.- La propiedad, en cualquiera de sus formas y mientras cumpla su función social, constituye un derecho que el Estado reconocerá y garantizará para la organización de la economía.

Deberá procurar el incremento y la redistribución del ingreso, y permitir el acceso de la población a los beneficios de la riqueza y el desarrollo.

Se reconocerá y garantizará la propiedad intelectual, en los términos previstos en la ley y de conformidad con los convenios y tratados vigentes.

En esta norma, se reconoce a la propiedad en cualquiera de sus formas, dentro de esto incluye la propiedad privada, derecho que lo garantiza a través de la disposición; dicha norma varió en la Constitución de 2008, donde el artículo 66, reconoce y garantiza a las personas *el derecho a la propiedad en todas sus formas, con función y responsabilidad social y ambiental*, además dispone que el acceso a este derecho se hará efectivo por medio de políticas públicas, entre otras medidas.

3.2.1. Relación con el principio de no confiscatoriedad

El derecho a la propiedad privada, se encuentra reconocido en la Constitución y en varios instrumentos internacionales. La Constitución de la República considera en su artículo 66, que:

La expropiación para construcción, ensanche y mejora de caminos, ferrovías, campos de aviación y poblaciones, se regirá por leyes especiales.

Solamente las autoridades que ejercen función judicial en cualquier orden que emane de la Ley, podrán dictar providencias que impidan u obsten la libre contratación, transferencia y transmisión de la propiedad. No surtirá efecto, ni será obedecida, orden alguna al respecto que dimane de otra autoridad.

Constitución Política del Ecuador de 1967: Art. 47.- El Estado reconoce y garantiza el derecho a la propiedad privadas mientras esta cumpla la función social que le es inherente. La ley regulará su adquisición, uso, goce, y disposición, y facilitará el acceso de todos a la propiedad.

Art. 48.- Prohíbese la confiscación de bienes: si de hecho llegare esta a producirse, no causará prescripción ni alteración alguna en el derecho de la parte perjudicada, y originará contra la autoridad que la hubiere ordenado y contra el Estado, acción sumaria de daños y perjuicios.

Las multas, comisos y penas que afecten al dominio de bienes muebles serán determinados por la ley.

Art. 49.- Nadie puede ser privado de la propiedad ni de la posesión de sus bienes sino en virtud de mandato judicial o de expropiación legalmente efectuada por causa de utilidad pública o de razón social.

Sólo el Estado y demás entidades de derecho público podrán decretar expropiaciones por causa de utilidad pública o de interés social, reconociendo la justa indemnización, salvo los casos en que la ley no la establezca.

“Art. 66.- Se reconoce y garantizará a las personas:

26. **El derecho a la propiedad en todas sus formas,** con función y responsabilidad social y ambiental. El derecho al acceso a la propiedad se hará efectivo con la adopción de políticas públicas, entre otras medidas.

De igual forma la Convención Americana sobre Derechos Humanos, reconoce el derecho a la propiedad y señala:

“Artículo 21. ***Derecho a la Propiedad Privada***

1. **Toda persona tiene derecho al uso y goce de sus bienes. La ley puede subordinar tal uso y goce al interés social.**

2. *Ninguna persona puede ser privada de sus bienes, excepto mediante el pago de indemnización justa, por razones de utilidad pública o de interés social y en los casos y según las formas establecidas por la ley.*

3. *Tanto la usura como cualquier otra forma de explotación del hombre por el hombre, deben ser prohibidas por la ley.”*

La Corte Interamericana de Derechos Humanos, en el Caso Ricardo Canese, ha señalado que cuando el derecho a la propiedad privada entra en contradicción, es necesario que se respeten pautas para poder restringir el goce o ejercicio de este derecho, estas pautas se refieren a que la restricción debe constar en la ley es decir estar establecidas por ley, con base en el principio de legalidad, también que estas restricciones deben ser necesarias, proporcionales y con un fin legítimo.

En este sentido, es claro que la disposición en cuestión, como ya hemos analizado no es necesaria, es decir, no constituye la única manera en que el Estado puede recaudar más impuestos; de igual forma, no es proporcional, pues la imposibilidad de que se restituya lo pagado indebidamente o en exceso, constituye una medida desproporcional en el sentido de que afecta a la propiedad privada de los contribuyentes, que pierden sin motivo y sin poder exigir a cambio el goce de su derecho de propiedad. Tampoco existe una justificación de los medios para conseguir el fin, de esta manera más de afectar el derecho a la propiedad, esta medida se vuelve confiscatoria.

El Tribunal Constitucional Peruano, como ya lo manifesté ha sido un precursor en el análisis de la constitucionalidad del anticipo a la renta, en este punto en relación a la no confiscatoriedad de los tributos, dentro del Expediente No.2727-2002-AA/TC, el este Tribunal resolvió lo siguiente:

“Ciertamente, la creación de dichos tributos y la concomitante obligación de su pago por parte de los contribuyentes, supone una injerencia estatal sobre el ámbito patrimonial de las personas. No por ese hecho, sin embargo, los tributos deben considerarse como contrarios al derecho de propiedad. Y ello porque por un lado, como en múltiples oportunidades se ha resaltado los derechos fundamentales, y, entre ellos, el derecho de propiedad, no tienen el carácter de absolutos; y, por otro lado, el pago de los tributos, esto es, el deber de contribuir con los gastos públicos constituye un principio constitucional de nuestro Estado Democrático de Derecho”.

Este análisis es muy importante pues, si bien la tendencia de la potestad tributaria es que el ciudadano ya no tiene exclusivamente el deber de pagar tributos, sino que asume deberes de colaboración con la Administración, y con el Estado de manera que se convierten en obligaciones jurídicas, este Tribunal considera que el deber de contribuir no debe basarse únicamente en la capacidad contributiva, puesto que es más importante el deber de contribuir basado en el principio de solidaridad. Sin embargo, cabe preguntarse si aun cuando le pongamos otra perspectiva a la potestad tributaria, y nos basemos en una contribución solidaria como la llama el Tribunal Peruano, ¿no debería ésta también ser solidaria con el contribuyente?, pues si bien es cierto existe una obligación jurídica para con el fisco, éste no puede justificar esta recaudación tributaria menoscabando derechos fundamentales del contribuyente.

Las trabas y la prohibición de devolución del anticipo pagado en exceso para las sociedades lleva a constituir al anticipo en un verdadero impuesto confiscatorio, pues afecta directamente al derecho de propiedad, en virtud de que incluso sin haber generado ingreso y en consecuencia sin causar impuesto, el contribuyente debe entregar un valor que imputado al impuesto a la renta resulta en exceso, en este momento, el contribuyente está entregando su dinero sin ningún motivo racional para hacerlo, en este sentido, cabe recordar que el Tribunal Constitucional del Ecuador en un breve análisis, en la Resolución No. 538 del año 2004 manifestó:

“QUINTO.- El pago indebido comporta una situación que, en principio, pugna y atenta contra dichos principios constitucionales y contra el derecho fundamental de propiedad, el mismo que únicamente puede ser limitado por la ley y en la justa medida que ella impone”.

En virtud de que esta limitación se encuentra en la ley, es preciso indicar que el requisito que no cumple es el de la justa medida, puesto que incluso por contradicción las sociedades pagan un impuesto generado en contra de la naturaleza del impuesto debidamente establecido en la Ley.

En el momento en que una compañía debe pagar un impuesto mínimo a la renta producto de la no devolución de su anticipo de impuesto a la renta pagado, se convierte en

un afectación directa a su patrimonio, a sus ingresos y por ende a su capacidad de cumplir con su objeto social, pues se encuentra pagando un impuesto, no por su naturaleza, sino porque así lo considera la ley, que grava a ingresos, patrimonio, costos y gastos y activos, excediendo la capacidad del contribuyente para aportar al fisco y la justa medida del impuesto, que en este caso es el impuesto a la renta.

3.2.2. Afectación del Anticipo de Impuesto a la Renta frente al Derecho a la Propiedad Privada

Una vez determinadas las justificaciones objetivas, razonables, y proporcionales, debemos analizar, la condición del anticipo de impuesto a la renta con respecto a la afectación en el derecho a la propiedad privada de los contribuyentes.

Cuando una medida aislada, que no constituye propiamente la privación de la propiedad, es decir cuando no hablamos de una expropiación directa, sino que a pesar de no privar formalmente de la propiedad a una persona, la medida es equivalente o tiene las mismas consecuencias y efectos que habría tenido una expropiación directa, la doctrina habla de la existencia de una expropiación indirecta de facto.

La disposición en cuestión, priva a las personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y a las sociedades de un beneficio, como es la devolución de lo pagado en exceso o indebidamente. Se producen de este modo los mismos efectos que se suscitarían en caso de que a estos mismos contribuyentes se les expropiara una parte de su propiedad.

Como el contribuyente no puede compensar su anticipo de impuesto a la renta, es claro que con las actuales disposiciones, pagaría un tributo que no fue calculado de conformidad con la ley, y que por tanto, afectaría su propiedad privada de tal forma que aunque no exista una norma específica que ordene la confiscación, se producen los efectos de una medida confiscatoria, pues las consecuencias para los contribuyentes son las mismas que se dan en una expropiación directa.

3.3. Recaudación anticipada o medida expropiatoria

La discusión de muchos defensores del anticipo de impuesto a la renta es que el mismo, constituye una forma de recaudación del impuesto a la renta, es decir es una obligación formal para los sujetos pasivos de este impuesto, mal entendida como recaudación anticipada al amparo de las disposiciones concernientes al estado de emergencia y las facultades extraordinarias del Estado en ese caso.

En este punto hay que entender que por un lado la recaudación anticipada de tributos en razón de las facultades extraordinarias en Estado de Emergencia, suponen que el Estado en virtud de tal declaratoria pueda pedir a los ciudadanos el pago de un impuesto antes de que deba hacerlo, como por ejemplo pagar todo el impuesto a la renta del ejercicio 2011, 2012 o incluso 2013, es decir cuando no se ha configurado aun el hecho generador y los presupuestos necesarios para que la obligación de tal impuesto sea exigible. Mas, por otro lado, el anticipo de impuesto a la renta es una formalidad, que se requiere para los sujetos pasivos de impuesto a la renta, esto es que a diferencia del otro caso presentado, por anticipo de impuesto a la renta no se cobra todo el impuesto que se supone se va a generar, o tampoco se podría cobrar un anticipo por otros ejercicios siguientes, (2013, 2014, 2015), además, tomando en cuenta que este cobro anticipado, se imputará al impuesto causado en el ejercicio correspondiente, y en caso de ser excesivo, podría solicitarse su devolución.

En otras palabras sería incorrecto asimilarlo al cobro anticipado de impuesto en Estado de emergencia, sin embargo quiero analizar otro punto pues, esta tesis podría ser en principio, cuando consideramos al anticipo de impuesto a la renta como el 50% del impuesto causado en ese ejercicio, mas, al momento de tener un cálculo distinto, es decir cuando se ha modificado la naturaleza de impuesto a la renta y se lo toma como impuesto mínimo causado, podría configurarse de esta manera un cobro anticipado del impuesto, que no se encuentra sujeto a devolución y que no cumple con las condiciones establecidas por los principios tributarios.

3.3.1. Consecuencias económicas para las sociedades

Un punto importante sobre el carácter confiscatorio de los tributos, son los factores tanto económicos como sociales imperantes en el país, esto en razón de que lo que

puede considerarse confiscatorio ahora mañana ya no lo sea, ya que la constante movilidad de la economía del país y por ende la de sus ciudadanos, de manera que es importante analizar el impacto de este momento y en un futuro próximo del anticipo de impuesto a la renta.

Para determinar las consecuencias económicas para ciertas sociedades, analizaré algunos ejemplos de distintos tipo de sociedades, empezando por una sociedad sin actividad económica, que no tiene ingresos pero si un alto patrimonio “muerto”.

Caso 1:

En el primer caso, tenemos una compañía de comercialización, fabricación, compra de productos naturales, misma que por diferentes causas ha detenido su negocio y al momento no se encuentra produciendo, vendiendo, ni comercializando sus productos, de manera que no ha generado ingresos, no solo por el presente ejercicio fiscal, sino ya hace varios años atrás. Cabe mencionar que la compañía del primer caso tiene ciertas características, como por ejemplo posee un terreno valorado en USD 120.673,00, el tener este activo fijo le significa un importe de USD 490,83, que sumado a los demás rubros componentes del anticipo de impuesto a la renta, se configura un anticipo de impuesto a la renta de USD 460,92, que si bien no es un valor exagerado o por lo menos alto, para una compañía con pérdidas por 16.694,08, es en verdad un esfuerzo y un detrimento importante para su liquidez, de manera que una vez presentada su declaración de impuesto a la renta donde no se genera impuesto, y se considere al valor de USD 490,83 como impuesto mínimo pagado, nos encontramos ante un impuesto (por la naturaleza que le otorga la ley), confiscatorio, pues exige del contribuyente más de lo que su capacidad contributiva le permite.

XXXXX S.A.	
Objeto social: Comercialización, importación, exportación, fabricación o industrialización, compra, renta, elaboración, transformación y empaque de toda clase de productos naturales.	
ACTIVOS	122.706,61
ACTIVOS CORRIENTES	984,88
Impuestos anticipados	984,88
Anticipo de Impuesto a la Renta	984,88
ACTIVOS FIJOS	121.721,73
Terrenos	120.673,00
Otros activos fijos tangibles	1.048,73
PATRIMONIO	-16.694,08
CAPITAL SOCIAL	2.279,75
Capital suscrito	800,00
Aporte futuras capitalizaciones	1.479,75
UTILIDADES	-17.194,53
Utilidad o pérdida ejercicios anteriores	-17.194,53
INGRESOS	0,00
GASTOS (deducibles)	1.739,16
GASTOS OPERACIONALES	1.213,86
Gastos y contribuciones	453,66
Honorarios	739,20
Suministros y materiales	17,00
Otros gastos	4,00
GASTOS MUNICIPALES	525,30
Patente Municipal	525,30
ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA	
0.2% del Patrimonio Total	-33,39
0.2% del total de Costos y Gastos deducibles	3,48
0.4% del Activo Total	490,83
0.4% de Ingresos Gravables	0,00
TOTAL	460,92

Caso 2:

Para el segundo caso presento una compañía dedicada a los servicios petroleros (distinta a los contribuyentes dedicados a la exploración petrolera), que cuenta con ingresos de USD 103.275.502,24, un alto monto en gastos y activos, tiene como anticipo

de impuesto a la renta a pagar de USD 995.073,78, sin embargo y como al momento analizo el carácter confiscatorio de este anticipo, es preciso mencionar que haciendo una proyección y tomando como que tanto los ingresos como los gastos deducibles se mantienen para el siguiente ejercicio fiscal, es decir para el año 2012, podríamos muy aproximadamente con un porcentaje de impuesto del 23%, la compañía podría estar causando un impuesto a la renta de alrededor de USD 2.700.000,00, y nuevamente aproximando, un monto de retenciones por 2.000.000,00, y un anticipo de impuesto a la renta pagado de USD 995.073,78, lo que arroja un exceso de más o menos USD 295.073,78 que se imputa impuesto mínimo pagado, y por este lado, si bien las cantidades en este caso son extremadamente altas, un rubro de casi 300 mil dólares representa no la quiebra de la compañía pero si un golpe para su liquidez, y en este caso la confiscatoriedad de este anticipo se presenta también, pues si el contribuyente cumple a cabalidad con el pago de su impuesto, el exceso producto del pago del anticipo de impuesto a la renta le significa un monto propio de la compañía que sin estar sujeto a impuesto el Estado lo toma para sí.

FORMA DE CALCULO DEL ANTICIPO DE I.R.	TOTAL	995.073,78
---------------------------------------	-------	------------

XXXXX S.A.

Objeto Social: Exploración petrolera

INGRESOS

+	699	Total Ingresos (SUMA DEL 601 al 612)	103.275.502,24		
		100% dividendos percibidos exentos (campo			
-	804	608)	-		
		100% Otras rentas exentas (609 + 610 + 611 +			
-	805	612)	-		
			103.275.502,24	0,40%	413.102,01

GASTOS DEDUCIBLES

+	799	Total costos y gastos (797 + 798)	92.499.661,01		
-	806	Gastos no deducibles del exterior	430.290,27		
-	807	Gastos no deducibles locales	1.242.877,67		
		Gastos incurridos para generar ingresos exentos	-		
-	808	Participacion trabajadores atribuibles a ingresos	-		
		exentos	-		
+	811	15% Participación trabajadores	1.616.376,18		
			92.442.869,25	0,20%	184.885,74

ACTIVOS

+	399	Total del Activo (339 + 369 + 379 + 397)	139.226.601,67		
-	315	No relacionados / locales	32.361.170,21		
-	385	No relacionados / locales	-		
-	316	No relacionados / exterior	-		
-	319	No relacionados / locales	5.775.863,34		
-	320	No relacionados / exterior	-		
-	386	No relacionados / exterior	-		
-	389	No relacionados / locales	-		
-	390	No relacionados / exterior	-		
+	321	Provisión cuentas incobrables	(162.061,52)		
+	391	Provisión cuentas incobrables	-		
		Activos Monetarios	-		
-	349	Terrenos	-		
-	323	Crédito tributario a favor del sujeto pasivo (IVA)	960.804,63		
		Crédito tributario a favor del sujeto pasivo	3.320.107,62		
-	324	(RENTA)	-		
			96.646.594,35	0,40%	386.586,38

PATRIMONIO

+	501	Capital suscrito y/o asignado	302.000,00		
-	503	Capital suscrito no pagado, acciones en tesorería	-		
+	505	Capitalización	-		
+	507	Reserva Legal	42.113,82		
+	509	Otras Reservas	62.027,50		
+	513	Utilidad no distribuida ejercicios anteriores	4.843.684,79		
-	515	Pérdida acumulada ejercicios anteriores	-		
+	517	Utilidad del ejercicio	-		
-	519	Pérdida del ejercicio	-		
			5.249.826,11	0,20%	10.499,65

Caso 3

Para el tercer caso, presento una sociedad anónima cuyo objeto social es la construcción, dicha compañía a partir del año 2009 su impuesto a la renta causado ha

sido de USD 0,00,¹⁸⁵ puesto que no ha podido ejercer su actividad económica, a pesar de ello, su cálculo de anticipo de impuesto a la renta (2011) asciende a USD 3.804,20, y con las proyecciones para el año 2011 de tener un impuesto a la renta causado de USD 0,00, es claro que el valor por anticipo de impuesto a la renta será tomado como impuesto mínimo pagado, que si bien USD 3.804,20 no será una cantidad exorbitante desde un punto de vista, es un flujo de dinero importante y necesario para poder retomar su actividad productiva.

En este caso, el ejemplo es muy importante puesto que es otra clase de compañía con diferente elementos pero con una semejanza a las anteriores y es un exceso de la potestad tributaria que afecta directamente a su flujo de dinero, y el exceso en este caso se manifiesta claramente, pues no existe ninguna lógica en que una compañía que no tiene renta, es decir que por cualquiera que haya sido la causa, no tiene riqueza por el ejercicio de su actividad productiva, deba pagar un supuesto impuesto a la renta mínimo, insisto sin haber obtenido renta, y que a la final grava al patrimonio, a los activos, costos y gastos e ingresos.

FORMA DE CALCULO DEL ANTICIPO DE I.R.			TOTAL	3.804,20
XXXX S.A.				
Objeto Social: Construcción				
ANTICIPO MINIMO CALCULADO				
INGRESOS				
+	699	Total Ingresos (SUMA DEL 601 al 612)	512.859,80	
		100% dividendos percibidos exentos (campo	-	
-	804	608)	-	
		100% Otras rentas exentas (609 + 610 + 611 +	-	
-	805	612)	-	
			512.859,80	0,40%
				2.051,44
GASTOS DEDUCIBLES				
+	799	Total costos y gastos (797 + 798)	4.109.716,14	
-	806	Gastos no deducibles del exterior	-	
-	807	Gastos no deducibles locales	1.353,48	
		Gastos incurridos para generar ingresos	-	
-	808	exentos	-	
		Participacion trabajadores atribuibles a ingresos	-	
-	817	exentos	-	
+	811	15% Participación trabajadores	-	
			4.108.362,66	0,20%
				8.216,73

¹⁸⁵ Información tomada de la página web del Servicio de Rentas Internas

ACTIVOS			
+	399	Total del Activo (339 + 369 + 379 + 397)	13.830.864,95
-	315	No relacionados / locales	-
-	385	No relacionados / locales	5.336.681,50
-	316	No relacionados / exterior	-
-	319	No relacionados / locales	627.374,53
-	320	No relacionados / exterior	-
-	386	No relacionados / exterior	-
-	389	No relacionados / locales	6.965.007,62
-	390	No relacionados / exterior	-
+	321	Provisión cuentas incobrables	-
+	391	Provisión cuentas incobrables	253.528,61
		Activos Monetarios	
-	349	Terrenos	-
-	323	Crédito tributario a favor del sujeto pasivo (IVA)	967.338,72
		Crédito tributario a favor del sujeto pasivo	6.928,73
-	324	(RENTA)	
			181.062,46
			0,40%
			724,25
PATRIMONIO			
+	501	Capital suscrito y/o asignado	2.748,32
		Capital suscrito no pagado, acciones en	
-	503	tesorería	-
+	505	Capitalización	-
+	507	Reserva Legal	-
+	509	Otras Reservas	-
+	513	Utilidad no distribuida ejercicios anteriores	-
-	515	Pérdida acumulada ejercicios anteriores	-
+	517	Utilidad del ejercicio	-
-	519	Pérdida del ejercicio	
			3.596.856,34
			(3.594.108,02)
			0,20%
			(7.188,22)

En virtud de los pocos casos presentados, podemos deducir que el anticipo de impuesto a la renta de la manera que se ha configurado con la reforma a la Ley de Equidad Tributaria afecta claramente a los contribuyentes, claro está que a cada uno lo impacta en distinta proporción, pero en todos los casos analizados en efecto se convierte en un verdadero impuesto confiscatorio, y que constituye en muchos casos otro impuesto completamente distinto al impuesto a la renta como se ha configurado en la ley, por lo que sería incluso ilegal que se cobre dicho tributo.

3.3.2. Efectos de la confiscación

En este punto, es importante destacar que la capacidad contributiva se exterioriza de distintas maneras y en razón de ello se dan lugar los distintos impuestos, por poner un ejemplo el impuesto a la renta reflejaría la capacidad contributiva a través de la riqueza o ganancia de las personas, mientras que el impuesto al valor agregado mide la capacidad contributiva por medio de la capacidad de consumo. Ahora bien, para el caso, esta capacidad contributiva siendo por el enfoque de la renta o del IVA se refleja en la

propiedad del contribuyente, entendida como todo aquello sobre lo cual el contribuyente tiene derecho o facultad de poseer¹⁸⁶, o de tener su dominio, sea en sus ingresos, en sus bienes etc., y es en este sentido donde la norma tributaria debe manifestar su lógica y racionalidad, de manera que el o los impuestos, si bien afectarán al patrimonio del contribuyente, la afectación no llegue a la confiscatoriedad de ello.

En relación a este tema, el profesor Dino Jarach sostiene que la superposición de gravámenes y aún las dobles imposiciones son constitucionales, mientras no se llegue a la confiscatoriedad¹⁸⁷, pues de serlo sería una norma inconstitucional, y en razón de esto es muy importante la determinación de este carácter, en este sentido, la confiscatoriedad afecta directamente al derecho a la propiedad de las personas, pues como ya manifesté, el cobro de un impuesto excesivo, no solo disminuye el flujo de dinero del contribuyente, sino en general su patrimonio, y su derecho a poseer bienes

Como he venido analizando, los efectos de la expropiación, no entendida en los términos de declaratoria de utilidad pública, sino como un exceso en la aplicación de la potestad tributaria, se presentan en todos los contribuyentes afectados por esta medida, sean contribuyentes con bajos ingresos, así como en aquellos grandes contribuyentes, pues en el caso preciso de las sociedades el cálculo del anticipo puede llegar a afectar de una manera muy grave al flujo de dinero de la compañía y por ende, la obtención de renta.

Por otro lado, aún cuando un contribuyente no sienta o sienta en menor grado una afectación directa a su economía o flujo de dinero, es necesario considerar que el ejercicio de esta potestad impositiva puede resultar inconstitucional, como ya manifesté, si se afecta el límite de lo razonable en un solo tributo y por lo tanto no puede regir para los contribuyentes, pues el respeto de la Constitución si bien es exigible al ciudadano también es una obligación para el propio Estado y en razón de ello se debe desprender del

¹⁸⁶ La Real Academia de la Lengua define a la propiedad como: 1. f. Derecho o facultad de poseer alguien algo y poder disponer de ello dentro de los límites legales. 2. f. Cosa que es objeto del dominio, sobre todo si es inmueble o raíz. Visto en www.rae.es

¹⁸⁷ ROBLES MORENO, Carmen del Pilar, "A propósito de la "No Confiscatoriedad" en materia tributaria, Perú, 2006, Portal de Derecho Tributario, ver en: tributoydogma.blogspot.com/.../propsito-de-la-no-confiscatoriedad-en.html

ordenamiento jurídico a la norma inconstitucional o modificarla de conformidad con la Carta Magna.

3.3.3. Relación entre las consecuencias y la prohibición de confiscación

Sobre el tema de la confiscatoriedad frente a los principios o garantías constitucionales de los contribuyentes, ya se ha venido creando muchos criterios y posiciones dentro del derecho tributario, es así como en las XIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario celebradas en Buenos Aires, Argentina, en 1989, se trató el tema de “las garantías constitucionales ante la presión del conjunto de tributos que recaen sobre el sujeto contribuyente”, y entre las conclusiones se manifestó:

- 1) **“La Confiscatoriedad originada en tributos singulares se configura cuando la aplicación de ese tributo excede la capacidad contributiva del contribuyente; la confiscatoriedad se da porque el Estado se apropia indebidamente de los bienes de los contribuyentes, al aplicar un gravamen en el cual el monto llega a extremos insostenibles, vulnerando por esa vía indirecta la propiedad privada e impidiéndole ejercer su actividad.**
- 2) **Así como uno de los tributos que integra el sistema puede ser considerado en sí mismo como exorbitante y por ende confiscatorio, la misma situación puede darse ante una concurrencia de tributos, cuya sumatoria se transforma en imposible de soportar para el contribuyente...**
- 3) **Los tributos que son trasladados no pueden fundar la confiscatoriedad, ya que el contribuyente recupera los importes por la vía del precio, no resultando económicamente afectado.**
- 4) **Los contribuyentes no pueden ser sometidos a un conjunto irrazonable de tributos que por su presión fiscal excesiva desborde la capacidad contributiva y los prive de parte de su patrimonio.”**¹⁸⁸

Dentro de estas Jornadas, adicionalmente se hicieron algunas sugerencias frente a las conclusiones planteadas, entre ellas, que los países dentro de los cuales exista un impuesto singular, o un conjunto de impuestos que resulten confiscatorios para los contribuyentes, esto es que resulten excesivos, deberán declarar la inconstitucionalidad de éstos por ser contrarios a los principios y garantías superiores¹⁸⁹ establecidas en la

¹⁸⁸ Informe del Relator General, Dr. Héctor B. Villegas, “XIV JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO”. Buenos Aires, Argentina, septiembre de 1989. P.33

¹⁸⁹ Id

Constitución; además, el Instituto Latinoamericano de Derecho Tributario recomienda que en estos países se fomente el respeto y aplicación de las garantías de los derechos de los contribuyentes frente a la potestad tributaria.

Una vez determinado que el anticipo de impuesto a la renta para las personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad y sociedades, constituye en efecto un impuesto confiscatorio, por dos condiciones específicas como son: 1) El cálculo del anticipo de impuesto a la renta para estos contribuyentes es contrario a la naturaleza del impuesto, pero afecta directamente, al considerarlo impuesto mínimo pagado, pues se estaría cobrando un impuesto que no se encuentra determinado en la ley, no posee hecho generador, sujeto pasivo determinado, ni otros requisitos básicos de un impuesto, pues mal podemos llamarlo impuesto a la renta al no caber dentro de las disposiciones y reglas establecidas para tal tributo; 2) La no devolución del anticipo de impuesto a la renta pagado en exceso, para una clase de contribuyentes, sin que exista en la distinción de la norma una justificación conforme a los principios de igualdad, no discriminación, proporcionalidad, capacidad contributiva, vuelve al anticipo de impuesto a la renta en un verdadero tributo confiscatorio, pues en aplicación afecta al flujo de dinero propio de los contribuyentes, y por tanto al desarrollo de su actividad productiva.

Es importante mencionar que en materia de impuesto a la renta, es imperatorio que se establezca en la norma el hecho imponible, de manera que se respete y garantice el capital del contribuyente, incluso por respeto al principio de seguridad jurídica a la cual debe someterse la legislación. Ahora bien, en el caso de que el impuesto absorba una parte sustancial del capital del contribuyente, aun cuando esté establecido en la ley, debe considerarse inconstitucional. El impuesto a la renta no puede contener en su base imponible un hecho que no revele la capacidad económica del contribuyente, cosa que en el caso del impuesto mínimo a la renta no se respeta, pues el impuesto se aplica en contra de patrimonio, costos y gastos y activos, hechos que no reflejan en sí la ganancia por ejercicio de actividad económica.

El impuesto mínimo pagado, refleja un exceso en la potestad otorgada al legislador para establecer tributos en virtud de la potestad tributaria, y además con ello desnaturaliza al impuesto a la renta, y no se debe olvidar que todos los principios que limitan este poder, buscan el respeto del capital, de la propiedad de los contribuyentes, que en otras palabras, significa garantizar y respetar el principio de no confiscatoriedad.

De conformidad con el análisis precedente, es claro que la relación entre las consecuencias de un tributo confiscatorio y la prohibición de este tipo de impuestos, implica que el Estado tiene la obligación de modificar o eliminar el tributo, puesto que el afectar directamente a los principios tributarios y por ende a los derechos de los contribuyentes, lo vuelve inconstitucional.

Finalmente, el principio de no confiscatoriedad se sustenta básicamente en el derecho a la propiedad, en razón de que aun en ejercicio legal de la potestad tributaria, por medio de la imposición de tributos, el Estado no puede de ninguna manera apoderarse de los bienes del contribuyente, como ya se manifestó no sólo los bienes actuales, sino también se puede entender esta afectación a los bienes que pudiere tener por el fruto de su actividad productiva, y que todo esto, debe medirse con un criterio de razonabilidad, es decir y para el caso analizado, el tributo para ser razonable deberá gravar lo que su hecho generador dispone, esto es la renta, no el capital ni otras consideraciones.

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

Del análisis efectuado a lo largo del presente trabajo he podido visualizar problemas principales dentro del sistema tributario en el Ecuador, y que son la base de las medidas tributarias adoptas por el gobierno. El primer problema es la necesidad de aumentar la recaudación de impuestos en el país, con el objetivo de financiar el evidente gasto público, así como el incrementar los ingresos no petroleros del Estado. El segundo problema es la falta de cultura tributaria en el país, que como manifesté, se verifica en la población que no siente como suyo el deber de contribuir con el fisco, en virtud de que su aporte no se ve reflejado en una contraprestación por parte del Estado. Por último, el tercer problema que he podido identificar es la evasión tributaria, como consecuencia de la combinación de ciertas políticas fiscales poco acertadas, con la falta de cultura tributaria de los ciudadanos. Dichos problemas, deduzco, son el antecedente de las reformas tributarias en nuestro país, entre ellas aquella publicada en el Suplemento del Registro Oficial No. 094, de 23 de Diciembre de 2009, objeto del presente trabajo, y que incluye reformas con respecto al cálculo y devolución, entre otras, del anticipo de Impuesto a la Renta de personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y sociedades.

Si bien la potestad tributaria ejercida por el Estado, faculta al mismo para llevar a cabo todos los elementos y directrices necesarias dentro de sistema tributario, como la creación y cobro de impuestos, en pro de conseguir los objetivos antes mencionados, dicha potestad debe ajustarse a las normas establecidas en el ordenamiento jurídico, fundamentalmente por la existencia del derecho fundamental a la seguridad jurídica, entre otros derechos que protegen al ciudadano frente al poder imperio del Estado.

Una vez analizados todos los puntos concernientes a la reforma a la Ley Reformativa a la Ley para la Equidad Tributaria del Ecuador, que incluye un nuevo cálculo de anticipo de Impuesto a la Renta, con respecto a las personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y sociedades, mediante una suma del 0.2 por ciento del patrimonio total de la compañía, el 0.2 por ciento del total de costos y gastos deducibles para efectos del impuesto a la Renta, el 0.4 por ciento de los activos totales y el 0.4 por ciento de los ingresos gravables para efectos del Impuesto a la Renta, me lleva a concluir, lo siguiente:

La obligación tributaria nace y se configura en función de ciertos elementos, el objeto del tributo, elemento objetivo y elemento subjetivo del hecho imponible, y base y tipo del gravamen, elementos que una vez que confluyen en la conducta del contribuyente, llevan al nacimiento de una obligación tributaria. Ahora bien, en un inicio el anticipo de impuesto a la renta es una formalidad con respecto al pago del impuesto, mas al convertirse en impuesto mínimo pagado, adopta la forma y naturaleza de un tributo y debe verificarse en él, la naturaleza propia del impuesto a la renta, sin embargo, ni el patrimonio total de la compañía, ni los costos y gastos deducibles para efectos del impuesto a la renta, ni los activos totales constituyen un ingreso, presupuesto indispensable para generar renta, ocasionando que se pague un impuesto a la renta cuando no se ha configurado la obligación tributaria con todos sus elementos, entre ellos el hecho generador.

Un punto importante de la investigación es encontrar si la norma que regula el anticipo de impuesto a la renta, al realizar una distinción entre los contribuyentes, se convierte en discriminatoria o no. Resulta evidente, que la universalidad del principio de igualdad, o en su visión más amplia, de equidad, no es absoluta, sino relativa a los argumentos y fundamentos con los cuales se practica dichos principios, por ejemplo la igualdad es lógicamente relativa a las clases de sujetos y su titularidad, la igualdad depende de la cantidad y de la calidad de los intereses protegidos como derechos fundamentales, en palabras de Ferrajoli¹⁹⁰.

Para llegar a tal conclusión, se debe analizar parámetros reales para medir la discriminación o no de la norma, entre ellos: una justificación objetiva y racional, un fin legítimo, una proporción entre medio y fin, la necesidad y la idoneidad de la norma. Si bien existe una justificación objetiva y razonable con respecto a la distinción y beneficio que reciben las empresas petroleras que mantengan suscritos contratos con el Estado, en razón del crecimiento tan importante de dicha industria y la gran participación de ingresos que representan para el Estado, su justificación se centra en la mayor recaudación y optimización de ingresos petroleros, mas no se pudo aceptar que la medida adoptada por las reformas a la Ley de Equidad Tributaria, sean proporcionales a dicho fin, es decir, que ello justifique el sacrificio del derecho de un contribuyente a que le devuelva el Estado, aquello que pagó en exceso por concepto de un determinado impuesto. Esto en

¹⁹⁰ FERRAJOLI, Luigi, Los fundamentos de los Fundamentales, Madrid, editorial Trotta, p. 21

complemento de que la medida no es idónea, por todo el daño que causa a empresas que no tienen ingresos y que se ven obligadas a pagar un impuesto que no han generado.

Por tanto, puedo afirmar que la justificación tras la reforma y el reconocimiento del derecho a la devolución del pago en exceso de impuesto a la renta por concepto de anticipo, a las compañías con contratos de exploración de hidrocarburos con el Estado, se fundamenta en el auge petrolero que atravesaba y atraviesa el país, y la publicación de la Ley Reformativa a la Ley de Hidrocarburos y a la Ley de Régimen Tributario Interno de julio de 2010, que buscó el incremento de los niveles de producción de los campos petroleros, y estableció un nuevo esquema contractual de prestación de servicios.

La protección de la inversión de ciertos contribuyentes, y por tanto, su aporte al fisco, como justificación de la reforma en cuestión, refiriéndome a las empresas con contratos de exploración y explotación petrolera, amerita considerar que el objeto social del contribuyente no tiene la suficiente fuerza para determinar un trato distinto, pues no existe proporcionalidad entre la restricción de un derecho a ciertos contribuyentes, y el afán de proteger a un determinado grupo económico, ya que este criterio de necesidad, también podría verificarse para industrias como la de construcción o alimenticia, que dan buenos ingresos al Estado y que también necesitan del apoyo de este. En razón a la coyuntura económica y política del país, como justificación de la norma en cuestión, de acuerdo a su propósito, pudo haber sido el tratar de optimizar los ingresos petroleros del Estado, con el fin de obtener más beneficios para él.

En definitiva la distinción no utilizó variables objetivas como la capacidad contributiva, en razón de que personas naturales y sucesiones indivisas no obligadas a llevar contabilidad y sociedades que mantengan contratos de explotación petrolera con el Estado, no mantienen entre sí el mismo nivel de capacidad contributiva, que los permitan cuantitativamente poseer una característica común.

Con respecto al fin legítimo de la norma, vale mencionar que la recaudación de impuestos, constituye una de las mayores fuentes de ingresos del Estado, por tanto, para concluir que el fin es legítimo, se debería verificar la satisfacción de las necesidades de los ciudadanos, como contraprestación a su aporte al fisco, hecho que en la realidad no se da.

Con respecto a la desproporción entre medios y fin, encontramos tres momentos clave; primero, cuando la distinción de los contribuyentes conduce a situaciones injustas, y carentes de racionalidad, en el caso del impuesto mínimo pagado, como desnaturalización del anticipo e impuesto a la renta; segundo, cuando los medios son totalmente desproporcionales, en virtud de que con el fin de obtener más ingresos para el Estado se cobra un impuesto sobre rentas inexistentes; y tercero, cuando se restringe a ciertos contribuyentes el derecho a reclamar ante la Administración Tributaria cuando han pagado indebidamente o en exceso su impuesto a la renta.

En este sentido, cabe mencionar que todas estas consideraciones no fueron tomadas en cuenta al momento de redactar y aprobar la norma en cuestión por la Asamblea Nacional, quienes en sus debates y en las normas de la reforma, no analizaron a fondo la justificación de la distinción establecida para el anticipo de impuesto a la renta.

Por otro lado, y con respecto a la confiscatoriedad de la medida, es claro que el límite para un impuesto, es que el mismo no puede alcanzar un nivel que absorba una parte sustantiva de las rentas, ingresos, o patrimonio de los contribuyentes, porque de hacerlo se convierte en un impuesto confiscatorio, de manera que constituye, un límite al ejercicio de la potestad tributaria, que va de la mano del principio de capacidad contributiva y proporcionalidad, y en efecto el anticipo de impuesto a la renta también debe sujetarse a este límite, que claramente rebasa cuando se cobra un impuesto a la renta, cuando no hay renta.

Las condiciones para devolución del anticipo de impuesto a la renta y la final consideración como impuesto mínimo pagado, lleva a constituir al anticipo en un verdadero impuesto confiscatorio, que afecta directamente al derecho de propiedad de los contribuyentes, al momento en que estos deben entregar un valor que imputado al impuesto a la renta resulta en exceso, sin que se haya generado una renta.

En resumen, el cálculo del anticipo de impuesto a la renta para las personas naturales y sucesiones indivisas obligadas a llevar contabilidad y sociedades, es contrario a la naturaleza del impuesto, directamente al considerarse impuesto mínimo pagado, pues se estaría cobrando un impuesto que no se encuentra determinado en la ley, no posee hecho generador, sujeto pasivo determinado, ni otros requisitos básicos de un impuesto, y menos de un impuesto a la renta. Y por otro lado, la no devolución del anticipo de

impuesto a la renta pagado en exceso, para una clase de contribuyentes, sin justificación objetiva, proporcional y fundamentada en la capacidad contributiva, determina un anticipo de impuesto a la renta como un tributo confiscatorio.

Como ya mencioné, que a esta categoría de contribuyentes, a los cuales no se les devuelve el anticipo en exceso, al considerarse el mismo un impuesto mínimo pagado, nos encontramos ante una pregunta: ¿es el cobro de un impuesto, a los activos, ingresos, costos y gastos y patrimonio, un nuevo impuesto no contemplado en la norma, o debemos considerarlo como un impuesto a la renta desnaturalizado? Cualquiera de las dos respuestas significaría un desacato de las normas y principios que rigen al sistema tributario.

Finalmente, puedo decir que la constitucionalidad de la presente norma a luz de los principios de equidad, no discriminación y no confiscatoriedad, queda en total tela de duda, y afecta a todo el ordenamiento y en general a todas las personas, en la medida en que se ven menoscabados los derechos constitucionales de los contribuyentes, pero en este preciso caso, veo más grave la situación de las pequeñas empresas, a quienes más afecta el impuesto mínimo presuntivo, en virtud de que se elimina su liquidez y por tanto sus posibilidades de generar renta futura en sus respectivos negocios.

BIBLIOGRAFIA

Libros:

AMATUCCI, Andrea, *Tratado de Derecho Tributario*, Editorial Temis, Bogotá- Colombia, 2001.

ASOREY, Rubén, *Economía de Opción, Elusión y Evasión y la Excusación Justificada de los Tributos*. En el libro *Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional*, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2005.

BARROS CARVALHO, P. de, *Tratado de derecho tributario*, Editorial Palestra, Lima, 2003.

CLAVIJO HERNÁNDEZ, Francisco, *Impuesto sobre las Sociedades*, dentro de la obra *Curso de Derecho Tributario*, 17ª edición, Editorial Marcial Pons. Madrid, 2001.

DE LA GARZA, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa Decimoctava edición, México, 2000.

Estudios de Derecho Tributario Constitucional e Internacional, Editorial Ábaco de Rodolfo Depalma, Buenos Aires, 2005.

EVANS DE LA CUADRA, Enrique y EVANS ESPÍÑEIRA, Eugenio, *Los Tributos ante la Constitución*, Editorial Jurídica de Chile, Chile, 1997.

FERREIRO, José Juan, dentro de la obra *Curso de Derecho Tributario*, 17ª edición, Editorial Marcial Pons. Madrid, 2001.

FERREIRO, José Juan, *Los Elementos Constitutivos de la Obligación Tributaria*, en AMATUCCI, Andrea, *Tratado de Derecho Tributario*, Editorial Temis, Bogotá- Colombia, 2001.

GANDARIAS CEBRIÁN, Leopoldo, *Curso sobre derechos fundamentales - escuela complutense de verano - la gestión en masa del sistema fiscal*, Departamento de Derecho financiero y tributario de la Universidad Complutense de Madrid, Julio 2011.

HENSEL, Albert, *Diritto Tributario*, Milano, Diuffrè, 1965.

LEJEUNE VALCARCEL, Ernesto, *El Principio de Igualdad*, Editorial Temis, Bogotá-Colombia, 2001.

LEWIN, Alfredo, *Principios Constitucionales del Derecho Tributario*, Editorial Nomos S.A., Bogotá, 2002.

MOSCHETTI, Francesco, *El Principio de la Capacidad Contributiva*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 1ª Edición, 1980.

NAVARRINE, Susana, BARRERA, Leticia, *La elusión tributaria y las normas antiabuso*, en "Boletín A.A.E.F.", diciembre de 2002.

RUSSO, Pascuale, *La Obligación Tributaria*, Editorial Temis, Bogotá- Colombia, 2001.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando, *Concepto del Hecho Imponible*, en Hacienda y Derecho, Vol. IV, Madrid, Instituto de Estudios Políticos, 1961.

UCKMAR, Víctor, *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*, Editorial Temis, Bogotá, 2002.

Artículos:

BARCELATA CHAVEZ, Hilario, *Recaudación del IVA y Evasión Fiscal*. Biblioteca Virtual de Derecho, Economía y Ciencias Sociales, México, 2006.

COSULICH AYALA, Jorge. *La Evasión Tributaria*. Secretario Ejecutivo del Centro Interamericano de Administradores Tributarios, Proyecto Regional de Política Fiscal CEPAL-PNUD. Paraguay

El Anticipo de Impuesto a la Renta impacta en las Empresas, Diario El Comercio, martes 31 de agosto del 2010.

El principio de no confiscatoriedad, de miércoles 2 de julio de 2008, publicado en: www.lanacion.com

FERREIRO LAPATZA, José Juan, *Economía de opción, fraude de ley, sanciones y delito fiscal*, en Revista técnica tributaria, No. 52, España, 2001.

GONZALEZ, Darío, *Regímenes Especiales de Tributación para Pequeños Contribuyentes en América Latina*, Banco Interamericano de Desarrollo, 2006.

HERNANDEZ, Juan, Director General de Impuestos Internos, *La Evasión Tributaria: Acciones para Combatirla*, República Dominicana, febrero 2005.

La Penalización de la evasión fiscal dentro de un entorno de justicia tributaria, Pontificia Universidad Javeriana, Facultad de Ciencias Jurídicas, Bogotá, 2003.

LOAYZA ARENAS, Carmela, *Ejecutivo alista medidas para impedir elusión tributaria*, publicado en Diario Gestión, 1 de Septiembre de 2011, Perú.

Memorias XXIV Jornadas Latinoamericanas de Derecho, Tributario Isla Margarita, Venezuela 2008, Tema II.

PAZ Y MIÑO, Juan, *El Impuesto a la Renta, una utopía desde 1921*, Diario Hoy, 20 de mayo de 1997.

ROBLES MORENO, Carmen del Pilar, *A propósito de la "No Confiscatoriedad"* en materia tributaria, Perú, 2006, Portal de Derecho Tributario, ver en: tributoydogma.blogspot.com/.../propsito-de-la-no-confiscatoriedad-en.html

RUIZ DIAZ, David Isaac, *Combatir la evasión*, revista Economía en General, Argentina, abril 2011.

VILLEGAS, Héctor, Informe del Relator General, "XIV JORNADAS LATINOAMERICANAS DE DERECHO TRIBUTARIO". Buenos Aires, Argentina, septiembre de 1989

VIVAR, Gabriel, *Nuevo alcance del anticipo del impuesto a la renta*. Revista Moore Stephens Newsletter. Septiembre-diciembre 2010.

XXV Jornadas Tributarias Latinoamericanas y XXXIV Colombianas de Derecho Tributario, publicado el 19 de febrero de 2010, Cartagena de Indias- Colombia.

Páginas web:

Artículo *Recaudación tributaria de Ecuador alcanzó los US\$7.860M en 2010*, publicado en América economía. <http://www.americaeconomia.com/economia-mercados/recaudacion-tributaria-de-ecuador-alcanzo-los-us7860m-en-2010>. Fecha de entrada: 23 de abril de 2011.

http://www.ecuador.us/news/archives/government/alfredo_palacio_presidente_del_ecuador_abril_20_2005/

<http://www.gestiopolis.com/recursos/experto/catsexp/pagans/eco/no1/equidadhorizontalyvertical.htm>

KPMG Panamá, *Convenios para Evitar la Doble Imposición*, ver en http://www.kca.kpmg.com/dbfetch/52616e646f6d4956c895004c58511b1ad6d113467991d74f30397a06d6a08a1b/convenios_-_agosto_2009.pdf

Ministerio de Economía y Finanzas, Situación Económica del País del I semestre del 2007, ver en:

http://finanzas.gob.ec/pls/portal/docs/PAGE/MINISTERIO_ECONOMIA_FINANZAS_ECUADOR/SUBSECRETARIAS/DIRECCION_DE_COMUNICACION_SOCIAL/PRODUCTOS_COMUNICACION_PRENSA/ARCHIVOS_2007/SITUACIONECON.PDF

OCDE. Ingresar a: www.oecd.org

Servicio de Rentas Internas. Ingresar a: www.sri.gob.ec

TORRES MORALES, Miguel Ángel. *Anticipo Adicional del Impuesto a la Renta: aprendamos la lección*, Perú. Fecha de entrada: 15 de noviembre de 2010; dirección: http://www.teleley.com/articulos/anticipo_adicional.pdf

VISCAÍNO, Evelyn y otros, *Análisis de la Recaudación Tributaria del Ecuador por sectores económicos*, Centro de Investigación Científica y Tecnológica de la Escuela Superior Politécnica del Litoral, Guayaquil, 2008, Ver en www.dspace.espol.edu.ec
www.caracol.com

Normativa:

Código Tributario, Codificación 2005-09, publicado en el Suplemento del Registro Oficial No. 38, de 14 de junio de 2005.

Constitución Política del Ecuador de 1998.

Constitución del Ecuador de 2008.

Constitución Grancolombiana de 1821.

Constitución del Estado del Ecuador de 1830.

Constitución de la República del Ecuador de 1835.

Constitución Política de la República del Ecuador de 1843.

Constitución Política de la República del Ecuador de 1845.

Constitución Política de la República del Ecuador de 1851.

Constitución Política de la República del Ecuador de 1878.

Constitución Política de la República del Ecuador de 1906.

Constitución Política del Ecuador de 1945.

Constitución Política del Ecuador de 1979.

Constitución Política del Ecuador de 1946.

Constitución Política del Ecuador de 1967.

Ley General Tributaria del Reino de España.

Reglamento a la Ley de Régimen Tributario Interno.

Proyecto de ley Reformatoria a la Ley de Régimen Tributario Interno y a la Ley Reformatoria para la Equidad Tributaria del Ecuador

Decisión 578: Régimen para Evitar la Doble Tributación y Prevenir la Evasión Fiscal.

Convenios suscritos por Ecuador:

- Con la República de Argentina: Suscrito en la ciudad de Buenos Aires, el 3 de marzo de 1981. El presente Convenio busca evitar la doble imposición en relación con el Transporte Aéreo.
- Con la República Italiana: Suscrito en Quito el 23 de mayo de 1984. Aprobación: Resolución Legislativa, Registro Oficial 755, 24-VIII-1987. Ratificación: Decreto Ejecutivo 3614, Registro Oficial 849, 11-I-1988. Publicación: Registro Oficial 407, 30-III-1990. El presente Convenio busca evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta, sobre el patrimonio y para prevenir la evasión fiscal.
- Con la República de Francia: Suscrito el 16 de marzo de 1989. Aprobación: Resolución Legislativa, Registro Oficial 822, 28-XI-1991. Ratificación: Decreto 3006, Registro Oficial 862, 28-I-1992. Publicación: Registro Oficial 34, 25-IX-1992.
- Con el Reino de Bélgica: Suscrito en Quito, el 18 de diciembre de 1996. Ratificación del Convenio y su Protocolo: Decreto 1297, Registro Oficial 286, 16-III-2001. Publicación: Registro Oficial 312, 13-IV-2004. El presente Convenio busca evitar la doble imposición y evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y patrimonio.
- Con el Gobierno de Canadá: Publicación: Registro Oficial 484, 31-XII-2001. El presente convenio tiene por objeto evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto a la renta.
- Con la República de Chile: Ratificación: Decreto 901, Registro Oficial 189, 14-X-2003. Publicación: Registro Oficial 293, 16-III-2004. El presente convenio tiene por objeto evitar la doble tributación e impedir la evasión fiscal en relación a los impuestos a la renta y al patrimonio.
- Con la Confederación Suiza: Celebrado en Quito, el 28 de noviembre de 1994. Aprobación: Resolución Legislativa 10, Registro Oficial 749, 31-VII-1995. Publicación: Registro Oficial 788, 25-IX-1995. Protocolo: Registro Oficial 178, 5-X-2000. El presente convenio tiene por objeto evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto a la renta y patrimonio.
- Con el Reino de España: Suscrito en Quito, a los veinte días del mes de mayo de 1991. Aprobación: Resolución Legislativa, Registro Oficial 822, 28-XI-1991. Ratificación: Decreto 3005, Registro Oficial 862, 28-I-1992. Publicación: Registro Oficial 253, 13-VIII-1993. El presente convenio tiene por objeto evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuesto a la renta y patrimonio.
- Con la República Federal de Alemania: Suscrito en Quito el 7 de diciembre de 1982. Aprobación: Resolución Legislativa, Registro Oficial 428, 5-V-1986. Ratificación. Decreto Ejecutivo 1833, Registro Oficial 438, 19-V-1986. Publicación: Acuerdo Ministerial 242, Registro Oficial 493, 5-VIII-1986.
- Con la República Federativa del Brasil: Suscrito el 26 de mayo de 1983. Aprobación: Resolución Legislativa, Registro Oficial 756, 25-VIII-1987. Ratificación: Decreto Ejecutivo 3591, Registro Oficial 845, 5-I-1988. Publicación: Acuerdo Ministerial 12, Registro Oficial 865, 2-II-1988.
- Con los Estados Unidos Mexicanos: Suscrito en la ciudad de México, el 30 de julio de 1992. Ratificación: Decreto 945, Registro Oficial 201, 10-XI-2000. Publicación: Registro Oficial 281, 9-III-2001.

Convenio de Cooperación y Asistencia Administrativa Mutua e Intercambio de Información Tributaria. Registro Oficial No. 526, de 2 de septiembre de 2011

Ponencia para Primer Debate al Proyecto de Ley No 080 (C) 093 (S) 2002, por la cual se expiden normas en materia tributaria y penal del orden nacional y territorial, y se dictan otras disposiciones. Colombia.

Constitución de la Nación Española.

Sentencias:

Sentencia 983-01-RA, de la Primera Sala del Tribunal Constitucional, publicada en el Registro Oficial No. 550 de lunes 8 de abril de 2002.

Resolución 017-2002-TC del Tribunal Constitucional, publicada en el Registro Oficial No. 692 de lunes 28 de Octubre de 2002.

Acción de Inconstitucionalidad 02-XII-2010, Sentencia No. 030-SCN-CC, publicada en el Registro Oficial No. 359-S, 10-I-2011 por la Corte Constitucional del Ecuador.

Corte Interamericana de Derechos Humanos, OC-17/02 del 28 de agosto de 2002, *Condición jurídica y derechos humanos del niño*.

Corte Interamericana de Derechos Humanos, Opinión Consultiva OC-4/84 del 19 de enero de 1984, *Propuesta de modificación a la Constitución Política de Costa Rica relacionada con la naturalización*.

Corte Europea de Derechos Humanos, Caso Willis contra el Reino Unido, 11 de junio de 2002, Caso Wessels-Bergervoet contra los Países Bajos, 4 de junio de 2002, Caso Petrovic contra Austria, 27 de marzo 1998, Caso relativo a ciertos aspectos de las leyes sobre el uso de las lenguas en la educación en Bélgica contra Bélgica, 23 de julio de 1968

Corte Interamericana de Derechos Humanos, Opinión Consultiva OC-18/03 del 17 de septiembre de 2003. *Condición jurídica y derechos de los migrantes indocumentados*.

Corte Interamericana de Derechos Humanos, Opinión Consultiva OC-18/03 del 17 de septiembre de 2003, *Condición Jurídica y Derechos de los Migrantes Indocumentados*.

Sentencia No. 124 de 3 de septiembre de 1987 de la Corte Suprema de Justicia Colombiana.

Sentencia C-160 de 1999 de la Corte Constitucional Colombiana.

Sentencia C-1107 de 2001 de la Corte Constitucional Colombiana.

Sentencia C-804 de 2001 de la Corte Constitucional Colombiana.

Sentencia C-261 de 2002 de la Corte Constitucional Colombiana.

Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso "Cinco Pensionistas" Vs. Perú. Sentencia de 28 de febrero de 2003.

Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso “Cantos” Vs Argentina. Sentencia de 28 de noviembre de 2002.

Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso Hilaire, Constantine y Benjamin y otros Vs. Trinidad y Tobago. Sentencia de 21 de junio de 2002.

Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso Baena Ricardo y otros Vs. Panamá. Sentencia de 2 de febrero de 2001.

Corte Interamericana de Derechos Humanos. Caso Cantoral Benavides Vs. Perú. Sentencia de 3 de septiembre de 1998.

O.N.U., Comité de Derechos Humanos, Observación General 18, No discriminación, de 10 de noviembre de 1989, CCPR/C/37

Acción de amparo, expediente No. 1739-2000 del Tribunal Constitucional Peruano.

Sentencia No. 020-2002-TC del Tribunal Constitucional del Ecuador.

Entrevistas:

Carrasco, Carlos Marx. Entrevista canal Telerama. Lunes 26 de abril del 2010.

Instrumentos internacionales:

- Carta de la Organización de los Estados Americanos.
- Convención Americana sobre Derechos Humanos.
- Declaración Americana de los Derechos y Deberes del Hombre.
- Protocolo Adicional a la Convención Americana sobre Derechos Humanos en Materia de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, “Protocolo de San Salvador”.
- Carta de las Naciones Unidas.
- Declaración Universal de Derechos Humanos.
- Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales.
- Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos.
- Convención Internacional sobre la Eliminación de todas las Formas de Discriminación Racial.
- Convención sobre los Derechos del Niño.
- Declaración de los Derechos del Niño.
- Convención Internacional sobre la Protección de los Derechos de Todos los Trabajadores Migratorios y de sus Familiares.
- Convención sobre la Eliminación de Todas las Formas de Discriminación contra la Mujer.
- Declaración sobre la Eliminación de Todas las Formas de Intolerancia y Discriminación Fundadas en la Religión o las Convicciones.

- Declaración de la Organización Internacional del Trabajo (OIT) relativa a los Principios y Derechos Fundamentales en el Trabajo y su Seguimiento.
- Convenio No. 97 de la Organización Internacional del Trabajo (OIT) sobre los Trabajadores Migrantes.
- Convenio No. 111 de la Organización Internacional del Trabajo (OIT) relativo a la Discriminación en Materia de Empleo y Ocupación.
- Convenio No. 143 de la Organización Internacional del Trabajo (OIT) sobre los Trabajadores Migrantes.
- Convenio No. 168 de la Organización Internacional del Trabajo (OIT) sobre el Fomento del Empleo y la Protección contra el Desempleo.
- Proclamación de Teherán, Conferencia Internacional de Derechos Humanos de Teherán, 13 de mayo de 1968.
- Declaración y Programa de Acción de Viena, Conferencia Mundial de Derechos Humanos, 14 a 25 de junio de 1993.
- Declaración sobre los Derechos de las Personas Pertenecientes a Minorías Nacionales o Étnicas, Religiosas y Lingüísticas.
- Conferencia Mundial contra el Racismo, la Discriminación Racial, la Xenofobia y las Formas Conexas de Intolerancia, Programa de Acción.
- Convención Relativa a la Lucha contra las Discriminaciones en la Esfera de la Enseñanza.
- Declaración sobre la Raza y los Prejuicios Raciales.
- Declaración sobre los Derechos Humanos de los Individuos que no son Nacionales de País en que Viven.
- Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.
- Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales.
- Carta Social Europea.
- Protocolo No.12 al Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales.
- Carta Africana de los Derechos Humanos y de los Pueblos “Carta de Banjul”.
- Carta Árabe sobre Derechos Humanos.
- Declaración de El Cairo sobre Derechos Humanos en el Islam.

PONTIFICIA UNIVERSIDAD CATÓLICA DEL ECUADOR

DECLARACIÓN Y AUTORIZACIÓN

Yo, Francisca Isabel Ruiz Miño, C.C. 172269828-7 autora del trabajo de graduación intitulado: **"ANÁLISIS SOBRE LA CONSTITUCIONALIDAD DE LA DEVOLUCIÓN DEL ANTICIPO DE IMPUESTO A LA RENTA A LA LUZ DE LAS REFORMAS A LA LEY DE EQUIDAD TRIBUTARIA"**, previa la obtención del grado académico de LICENCIADO EN CIENCIAS JURÍDICAS en la Facultad de JURISPRUDENCIA;

1.- Declaro tener pleno conocimiento de la obligación que tiene la Pontificia Universidad Católica del Ecuador, de conformidad con el artículo 144 de la Ley Orgánica de Educación Superior, de entregar a la SENESCYT en formato digital una copia del referido trabajo de graduación para que sea integrado al Sistema Nacional de Información de la Educación Superior del Ecuador para su difusión pública respetando los derechos de autor.

2.- Autorizo a la Pontificia Universidad Católica del Ecuador a difundir a través del sitio web de la Biblioteca de la PUCE el referido trabajo de graduación, respetando las políticas de propiedad intelectual de la Universidad.

Quito, 19 de marzo de 2012


Francisca Isabel Ruiz Miño


REPUBLICA DEL ECUADOR
 DIRECCION GENERAL DE REGISTRO CIVIL
 IDENTIFICACION Y CEDULACION

CEDULA DE CIUDADANIA No. 172269828-7

RUIZ MIÑO FRANCISCA ISABEL
 PICHINCHA/QUITO/SANTA PRISCA

08 FEBRERO 1988

FECHA DE NACIMIENTO 002- 0007 00141 F
 SEXO

IMBABURA/ COTACACHI
 SABRARIO 1988


 FIRMA DEL CEDULADO



ECUATORIANA***** E233312222
 NO. DACT

SOLTERO

SUPERIOR ESTUDIANTE

GUIDO ROBERTO RUIZ

LINA FRANCISCA MIÑO

QUITO 20/10/2008
 FEELIDO DE LA MADRE

20/10/2020
 FECHA DE CADUCIDAD

FORMA REN 0470250


 FIRMA AUTOGRAFO


 PULGAR DERECHO



REPÚBLICA DEL ECUADOR
CONSEJO NACIONAL ELECTORAL
CERTIFICADO DE VOTACIÓN
REFERÉNDUM Y CONSULTA POPULAR 07/05/2011

366-0172 1722698287
 NÚMERO CÉDULA

RUIZ MIÑO FRANCISCA ISABEL

PICHINCHA QUITO
 PROVINCIA CANTÓN
 COTACOLLAO COTACOLLAO
 PARROQUIA ZONA


 F.) PRESIDENTA(E) DE LA JUEZA